



HAL
open science

Le temps en contrôle de gestion : Evolution des conceptions temporelles dans une discipline

Jérôme Méric

► **To cite this version:**

Jérôme Méric. Le temps en contrôle de gestion : Evolution des conceptions temporelles dans une discipline. Gestion et management. HEC PARIS, 1998. Français. NNT : 1998EHEC0057 . pastel-00918639

HAL Id: pastel-00918639

<https://pastel.hal.science/pastel-00918639>

Submitted on 13 Dec 2013

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

ECOLE DES HAUTES ETUDES COMMERCIALES

THESE

**POUR L'OBTENTION DU TITRE
DE DOCTEUR ES SCIENCES DE GESTION**

Nouveau doctorat (arrêté du 30 mars 1992)

SUJET

**LE TEMPS EN CONTROLE DE GESTION
EVOLUTION DES CONCEPTIONS TEMPORELLES DANS UNE DISCIPLINE**

Candidat

JEROME MERIC

JURY

Président

ALAIN BURLAUD

Professeur au Conservatoire National des Arts et Métiers

Suffragants

HENRI BOUQUIN

Professeur à l'Université Paris IX Dauphine, *rapporteur*

SERGE EVRAERT

Professeur à l'IAE, Université de Bordeaux, *rapporteur*

MICHEL FIOL

Professeur au Groupe HEC

YVON PESQUEUX

Professeur associé au Groupe HEC, Docteur d'Etat, *directeur de thèse*

YVES DE RONGE

Professeur à l'Université Catholique de Louvain, Belgique

1998

Le Groupe HEC n'entend donner ni approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse : ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

A mes parents,
pour leur soutien et leur amour.

Remerciements

Un travail de thèse commence dans le noir total. A son terme, qui n'est d'ailleurs que formel, on croit y voir plus clair. Entre ces deux moments, la recherche est une longue solitude, souvent pesante. Dans ce cheminement, les mains tendues ne sont pas utiles, elles sont vitales. C'est à ce titre que je voudrais remercier tous ceux qui m'ont soutenu dans cette démarche.

Ma première pensée va tout d'abord à mon Directeur de recherche, Monsieur Yvon Pesqueux, pour son soutien permanent et amical ainsi que la liberté qu'il a pu me donner dans ma démarche. Qu'il est bon de ne pas sentir peser sur soi la charge d'une pensée unique !

Je remercie aussi l'un de mes anciens étudiants, Jean-Yves Caminade, avec lequel j'ai eu une longue discussion qui m'a amené à déterminer le contexte de ma recherche. Il est lui aussi à l'origine de ce travail.

Les relations professionnelles mènent parfois à l'amitié. Cette expérience, je l'ai vécue avec Messieurs Michel Fiol et Andreu Solé. Le premier m'a transmis sa science et son exigence, qui n'a jamais faibli. Le second m'a donné sa passion pour la recherche, et lorsque le moteur était éteint, il a toujours su le rallumer, sans faire pour autant de concessions sur mon travail. A tous deux ma profonde gratitude.

Je remercie également Messieurs les Professeurs Bouquin, Burlaud, de Rongé et Evraert, qui me font l'honneur de s'intéresser à mon travail et de prendre part à mon jury de thèse.

Le département Comptabilité et Contrôle de Gestion du Groupe HEC compte des professeurs qui ont su m'accueillir pendant trois années. Travailler pour eux a été un perpétuel plaisir. Qu'ils en soient remerciés. Les secrétaires de l'équipe m'ont toujours été d'un grand soutien. Ma pensée va aussi à elles, en particulier à Madame Anne-Marie Csakvary.

Au doctorat HEC, en particulier à son secrétariat, on fait toujours son possible pour assister les jeunes chercheurs. Je n'oublierai jamais l'inépuisable sourire de Mesdames Elisabeth Sartiaux et Danièle Alix.

Hors du cercle de travail, j'ai pu puiser un grand réconfort dans l'aide de mes parents, et dans les discussions que j'ai pu avoir avec mes amis. Que tous reçoivent mes remerciements affectueux.

Enfin, à travers les siècles, un petit clin d'oeil à ceux dont les oeuvres ont accompagné la rédaction de ce mémoire s'impose. Merci à Claudio Monteverdi et à Jean-Sébastien Bach.

*« Les sentiments à la dérive
Et l'effort le plus quotidien
Le vague souvenir des songes
L'avenir en butte à demain »*

Paul Eluard, Dominique aujourd'hui présente.

INTRODUCTION

GENERALE

Présentation de la problématique de thèse : comment le contrôle de gestion, pris en tant que discipline, parle-t-il du temps ?

Le « temps » est un terme que les gestionnaires emploient tous les jours. Ne serait-ce que dans notre langage quotidien, nous ne cessons de faire appel au « temps » : « avoir le temps », « arriver à temps », « livrer dans les temps », « le temps ne fait rien à l'affaire ». Voilà des expressions qui renvoient à autant de conceptions distinctes de ce que peut être « le temps ». En revanche, lorsque l'on demande à quiconque de dire ce qu'est le temps, le voici dans l'embarras. Rares sont les termes que l'on utilise avec un tel sentiment d'évidence, et qu'on ne saurait définir. Par ailleurs, dans nos sociétés occidentales, nous attachons étroitement la notion de temps à nos existences : parler du temps (ou encore s'y référer indirectement), c'est en fin de compte parler de nous.

Au regard de la *discipline de contrôle de gestion*, on est en droit de se demander *comment cette dernière parle du temps*, car, comme nous le verrons dans le développement de ce mémoire, cette notion est au coeur du discours comme des méthodes de contrôle.

Pour l'instant, nous nous contentons de rappeler dans quelles circonstances le « temps » a pu prendre cette place prépondérante dans les préoccupations de gestion, considérées ici en termes généraux.

Le temps : progressivement au centre du discours sur la gestion.

Dans la littérature économique du XIX^{ème} siècle (et ses prémises du XVIII^{ème} siècle), le temps est intimement lié à la notion de travail : la durée passée à une machine, le temps nécessaire pour usiner un produit. L'explicitation de conceptions différentes est plus tardive. En effet, il faut attendre 1949, pour que H. Simon (1949) évoque le Temps comme « ce qui rend nécessaire la définition des buts et des objectifs ». P. Drucker (1954), pour sa part, souligne l'importance de la « dimension-temps » dans la pratique de la direction, liée au seul fait de devoir décider. Sa perception du problème temporel est similaire à celle de H. Simon : le manager a en charge à la fois le présent et l'avenir. A la suite de ces auteurs, Mc Cay (1959) serait l'un des premiers à employer les termes de « Gestion du Temps » (*Management of Time*).

Pourtant, ce n'est que dans la décennie 1980 que le discours sur le temps a trouvé sa place tant dans les entreprises que dans la littérature de management, et ce fut alors une véritable explosion. Temps vécu comme contrainte, temps que l'on doit gérer. Si l'on parle de temps à un homme d'entreprise (ce que nous avons fait en phase exploratoire et pendant nos recherches), il évoque spontanément la « gestion du temps », « les différences de gestion du temps entre tel et tel service, tel et tel pays ». Une phrase classique rencontrée lors d'entretiens avec des managers ou des contrôleurs de gestion est la suivante : « le temps, c'est une chose que l'on doit gérer ». On voit fleurir parallèlement une littérature, des programmes de formation, des séminaires, portant tous sur des principes, des méthodes de « gestion des agendas », du « temps de réunion », des « délais ». Parmi les exemples les plus frappants de cette nouvelle production, citons :

- « Du Temps pour l'essentiel- vous déterminez ainsi votre réussite par une planification conséquente du temps et une méthode de travail efficace », (Seiwert, 1984) ;
- « Comment manager son temps et son énergie ? », (Couchaère, 1990) ;
- « Dispelling the Productivity Myths ? », (Grensing, 1991) ;
- « Vaincre le Temps. Reconcevoir l'entreprise pour un nouveau seuil de performance », (Stalk & Hout, 1992) ;
- « Mieux s'organiser pour gagner du temps. Un programme d'efficacité personnalisé », (Gleeson, 1994)
- « A New Strategy for Time Management » (Van Auken, 1994) ;
- « La guerre du temps - Atout stratégique pour l'entreprise » (Maige et Muller, 1995) ;
- « Priorité aux Priorités » (Covey, Merrill & Merrill, 1995) ;
- « Le rapport qualité-temps » (ouvrage collectif Chronopost, 1996) ;

- « Temps et Management - Comprendre et changer de logique de temps pour :
 - maîtriser l'effet des nouvelles technologies sur votre rapport au temps ;
 - créer de la valeur ajoutée en utilisant le temps comme ressource ;
 - renforcer votre service client ;
 - gérer l'urgence en construisant sur le long terme »

(Séminaire proposé par une institution professionnelle pour des cadres dirigeants, en janvier 1998).

Dans chacun de ces ouvrages et programmes, le rapport des personnes et des organisations au Temps est dramatisé. Considéré comme une ressource rare, le temps devient alors un outil de compétitivité tant entre les individus qu'entre les entreprises. Il est intéressant de constater à quel point ce discours est assimilé par les personnes travaillant en entreprise. Plus particulièrement, les contrôleurs de gestion que nous avons pu rencontrer, bien que ne faisant pas du temps un élément central de leurs activités *a priori*, portent ce type de langage. Dans d'autres cas, « le temps » devient un fourre-tout de concepts flous, fournissant une explication facile à tous les malheurs qui frappent l'entreprise, quand il ne s'agit pas de « la nouvelle recette » pour résoudre tous les problèmes des managers. Si tout cela mérite un sérieux travail de défrichage conceptuel, le courant de réflexion à l'éclosion duquel nous assistons n'en manifeste pas moins la prise en compte du caractère essentiel que le temps revêt pour nous, non seulement dans notre travail, mais encore dans l'ensemble de notre vie.

Si l'on cherche à sortir de cette représentation dramatique des choses, et qu'on propose aux contrôleurs de gestion de réfléchir - entre autres - sur la manière dont ils se situent dans le temps, leur réaction relève généralement de la découverte : leurs activités et leurs comportements leur apparaissent comme liés à « certaines idées relatives au temps » : le passé, le futur, l'avenir immédiat, l'instant présent, l'incertitude pour citer les thèmes les plus fréquemment abordés en relation à la notion de temps.

Le temps dans la discipline de contrôle de gestion.

A la lumière de cette première investigation, nous nous sommes rendu compte qu'il était impossible de demander aux contrôleurs de gestion de nous « parler du temps », sans courir le risque de recueillir des propos standardisés du type « le temps c'est de l'argent », ou encore « il faut gérer son temps ». Si le contrôle de gestion peut renvoyer à une pratique que des mémoires tels que celui-ci doivent permettre d'éclairer, il est aussi intéressant de le considérer aujourd'hui comme une discipline. Le développement de la littérature autour de ce thème en est un signe. Plus généralement, et d'un point de vue strictement phénoménologique, on pourrait dire qu'un corpus de problématiques et de méthodes devient une discipline à partir du

moment où une telle littérature significative se forme, où des laboratoires de recherche se constituent, où des cours et des séminaires sont organisés autour de ce dernier. En adoptant ce point de vue, on se rend compte de l'importance que la littérature de contrôle revêt dans la formation, puis la consolidation de la discipline.

Il convient à ce sujet de préciser la différence entre discipline et métier. H. Bouquin (1994) rend compte de l'histoire du contrôle de gestion en tant que problématique pratique, qu'il lie, du moins partiellement, au développement du métier (1997). Ce même auteur nous permet de cerner l'époque où le milieu académique s'intéresse au contrôle de gestion (ou en l'occurrence au contrôleur), en lui conférant une indépendance - toute relative - vis à vis de la comptabilité. A ce sujet, H. Bouquin (1997) rappelle que la première étude sur les contrôleurs a été commandée dans les années 1950 par la Controllershship Foundation. H. Simon, dirigeant cette enquête de grande envergure, fournit une esquisse des rôles du contrôleur, dont l'essentiel du temps est censé être consacré à l'organisation des services comptables. Il s'agit d'assurer la production d'informations comptables fiables, à coût réduit, et ce par des personnes compétentes¹. A la même époque T.G. Rose (1958), dans un ouvrage dont la première édition remonte à 1934, définit le « *management control* » comme une manière de suivre ce qui se passe dans l'organisation, fondée sur des plans et des remontées d'information opérationnelles, techniques, commerciales et financières (op.cit., p.10 et 57). En 1964, C. Bonini, R. Jaedicker et H. Wagner publient un compte-rendu de séminaire de recherche en « *management control* », qu'ils définissent comme le processus par lequel on s'assure de ce qui devrait être fait, et par lequel on détecte ce qui n'est pas fait² (op.cit., p.ix). En 1965, R.N. Anthony donne une définition du contrôle de gestion sur laquelle se fondent la plupart des ouvrages (français) de la discipline.

« Le Contrôle de gestion [Management Control] est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation » (in [Anthony, 1965], traduction de H. Bouquin, 1997).

Bien que nous ne cherchions pas ici à construire une histoire de la discipline, il nous semble que les années 1950-1960 soient le moment où cette dernière voit le jour en tant que telle. En revanche, H. Bouquin cherche les origines du contrôle de gestion comme pratique dès le XIX^{ème} siècle, au travers des premières méthodes de comptabilité industrielle. Ainsi,

¹ La comptabilité est néanmoins vue dans cette étude comme un outil d'évaluation, de détection de problèmes, et d'aide à la décision. La notion de standard y est aussi largement développée (cf. [Simon, Guetzcow, Koznetsky, Tyndall, 1954]).

² L'ouvrage est divisé en cinq grandes problématiques dans lesquelles se situent les contributions de chercheurs : la théorie économique du contrôle, le rôle des modèles de simulation, le processus budgétaire, l'étude des comportements, les perspectives d'évolution de la recherche dans le domaine.

discipline et métier n'ont pas nécessairement la même histoire. Une fois l'un et l'autre établis, quelles relations peut-on envisager entre eux ? Nous voyons *a priori* quatre possibilités :

- le fondement : la discipline peut fonder la pratique, et la pratique peut fonder la discipline ;
- l'éclairage : la discipline peut apporter un éclairage particulier sur la pratique et vice-versa ;
- les recommandations : la discipline peut puiser ses recommandations de la pratique, comme la pratique peut se référer aux recommandations de la discipline ;
- discipline et pratique sont parfaitement cloisonnées, indépendantes l'une de l'autre.

Ces différentes relations étant possibles, nous ne pouvons confondre discipline et pratique. Ces deux aspects du contrôle de gestion constituent deux domaines d'investigation distincts, bien qu'en possible interaction. Par rapport à la « question du temps » notre travail porte ici sur la *discipline*. Cette dernière possède en effet son propre champ d'intérêts, elle bénéficie d'une relative autonomie vis-à-vis du métier. En même temps, elle constitue un vecteur de propagation d'idées nouvelles dans les organisations, et en même temps s'inspire de leur fonctionnement. De surcroît, dans son discours, elle a développé, comme nous le verrons par la suite, des conceptions du temps relativement fortes et identifiables dans la durée. Pour ces raisons, c'est elle qui a constitué pour nous un domaine de recherche pertinent. En avançant dans nos travaux, nous sommes ainsi parvenu à nous poser la question suivante :

« *Comment la littérature de contrôle de gestion parle-t-elle du temps ?* ».

Partant de cette interrogation élémentaire, nous nous attacherons, dans la suite de cette introduction, à formuler tout d'abord des questions de recherche plus précises, puis à chercher une définition rigoureuse de notre objet de recherche, dont le choix a été largement inspiré par nos options épistémologiques. Enfin, nous tenterons d'exprimer ce qui nous apparaît comme la vocation de notre travail.

Trois questions de recherche

« Comment la littérature de contrôle de gestion parle-t-elle du temps ? ». Voilà une question, qui pour paraître simple, n'en demande pas moins d'être abordée avec circonspection. De fait, cette formulation - élémentaire - soulève à son tour d'autres interrogations. La première d'entre elles porte sur la notion de temps. On ne peut parler du temps (et *a fortiori* d'une discipline parlant du temps) sans essayer de défricher le terrain de pensée qui s'est développé autour de ce mot si simple. L'ensemble de notre démarche est fondé sur l'idée selon laquelle un individu peut vivre dans ou encore produire plusieurs conceptions du temps. A cet égard, soumettre une telle idée aux grandes réflexions qui ont pu traverser la pensée du temps nous a semblé nécessaire. Cette démarche fait l'objet de notre première question de recherche.

En second lieu, il a été nécessaire de lever toute ambiguïté sur ce que « parler du temps » veut dire. Nous nous sommes pour cela fondé sur l'idée que l'on peut discourir sur le temps, en porter une conception, sans nécessairement prononcer ou écrire le mot « temps⁴ ». Nous avons alors cherché des concepts pouvant se rattacher aux problématiques temporelles au même titre que les emplois explicites du terme. Cette investigation a été effectuée au regard de notre deuxième question de recherche.

Enfin, il convenait de s'interroger sur les éventuelles évolutions dans le temps de ces conceptions. Ce questionnement a été motivé, nous le verrons, par les intentions que nous avons attachées à notre travail d'investigation. C'est l'objet de notre troisième question de recherche.

Première question : un temps ou des temps ?

Nous reviendrons sur le premier paradoxe qui nous a « sauté aux yeux » dès nos recherches exploratoires : **derrière l'évidence du mot « temps », on rencontre une grande variété de conceptions.** Cette évidence semble être entretenue par le discours dominant dont nous venons de faire état. On touche alors à un second paradoxe du discours actuel sur le

⁴ Nous donnerons ultérieurement les raisons de ce choix.

temps : **en dépit de cette variété de conceptions parfois contradictoires, le discours explicite qui se développe sur le temps fait comme si celui-ci était unique.** L'une de nos premières questions d'investigation, à laquelle nous avons tenté d'apporter une réponse d'abord théorique et générale, puis fondée sur une analyse des textes fondamentaux en contrôle de gestion, a donc été la suivante :

« Peut-on parler d'un temps pour le contrôle de gestion, ou doit-on parler de temps pluriels ? »

Dans ce but, nous avons cherché :

- à identifier ce ou ces temps produit(s) par les activités des contrôleurs ;
- à comprendre pourquoi un contrôleur de gestion se crée ou crée pour les autres ce ou ces temps.

Comme nous l'avons déjà suggéré, la réponse à une telle question ne peut être que de l'ordre du postulat. Devait-on alors l'appeler « question de recherche ? ». A notre sens, c'était tout à fait nécessaire, car l'adoption d'une position de cet ordre nécessite, pour être motivée, un travail d'investigation conséquent.

Deuxième question : quelles conceptions du temps ?

Dans une seconde étape, nous tentons de mettre en lumière, à partir d'une étude de la littérature de contrôle de gestion et des textes qui la fondent, les conceptions du temps portées par la discipline, de manière implicite ou explicite. Comme nous l'avons déjà signalé, et comme nous allons le justifier, nous considérons que parler du temps ne réclame pas nécessairement de prononcer ou de jeter sur le papier le mot « temps ». Nous nous attachons aux idées relatives au temps, aux termes qu'on peut lui associer, et non au mot lui-même.

C'est en raison de cela que, pour aborder cette question, nous adoptons deux démarches distinctes. La première revient à chercher les références qui traitent explicitement du temps. Elle consiste à essayer de répondre à la question suivante : « Quand on dit « le temps », qu'entend-on par là ? ». Un tel travail, nous reviendrons sur ce point, consiste à étudier les signifiés qui se rattachent au signifiant « temps » dans la littérature de contrôle de gestion. La

seconde étape consiste à rechercher l'idée de temps dans le discours, là où le terme « temps » n'apparaît pas nécessairement. Pendant l'investigation exploratoire, nous avons pu mettre en évidence, dans la littérature de contrôle de gestion, des « révélateurs » (au sens chimique du terme) de conceptions du temps. Il s'agit d'attitudes qui se rattachent à ces dernières.

Les éléments de réponse à cette question de recherche seront ici de l'ordre de l'hypothèse.

Troisième question : quelle évolution des conceptions du temps ?

Le rapport au temps du contrôle de gestion (pris en tant que discipline) évolue-t-il, et si c'est le cas, dans quelle mesure, selon quelle direction ? Cette question est née d'une lecture de la littérature de contrôle de gestion de ces 30 dernières années. Il semblerait que cette discipline et la gestion en général, aient été marquées par des changements de représentations temporelles. Dans les années 1970, le contrôleur de gestion est censé mettre en place des processus permettant d'articuler une vision à long terme, relative à une conception linéaire du temps, et des plans d'action à court terme, inscrits dans des cycles budgétaires. Aujourd'hui, le temps du contrôle tend à s'aligner sur celui des processus et des projets à court terme. Des publications dans le domaine du contrôle de gestion en font état. Nous pensons particulièrement à l'approche critique du management à l'américaine de R.H. Hayes et W. Abernathy (1980⁵), reprise par K.J. Laverty (1996), et à H. Bouquin (1981⁶ et 1991⁷). Ce dernier auteur fait référence en 1988 à un article paru dès 1972, dont les auteurs, au travers de la notion de « feedforward control », anticipent le développement de méthodes dites « proactives », développées dans les années 1990 (cf. [Koontz & Bradspies, 1972]).

Parmi les tendances relevées, ou simplement esquissées par certains auteurs, nous cherchons à mettre en évidence celles qui ont le plus marqué la discipline de contrôle de gestion. Une telle approche réclame une définition précise de notre objet de recherche, définition à laquelle le prochain paragraphe est consacré. En l'occurrence, notre travail

⁵ La critique des deux auteurs porte notamment sur le court-termisme (recherche d'une rentabilité immédiate) de la gestion américaine (entretenu notamment par le contrôle de gestion), qu'ils opposent entre autres au principe européen d'innovation perpétuelle.

⁶ Cet article présente le contrôle de gestion comme un outil dont le besoin s'accroît dans les années 1980, pour faire face à l'incertitude (nécessité de se donner une stratégie, de développer un suivi réactif, d'être plus flexible). C'est aussi une pratique critiquée, sous l'angle particulier de la difficulté à prévoir. S'en suit un ensemble de recommandations portant notamment sur l'utilisation plus flexible des budgets.

⁷ Cet article propose une remise en cause des pratiques du contrôle, due entre autres au raccourcissement des horizons temporels.

consiste à reprendre les conceptions temporelles identifiées dans la littérature de contrôle de gestion, et, dans la mesure du possible, chercher à mettre en évidence certaines évolutions dans ce corpus. Ce travail peut faire appel à des méthodes spécifiques, qualitatives et quantitatives, sommairement présentées dans cette introduction.

Une fois de plus, les réponses portées à cette question seront de l'ordre de l'hypothèse.

Il convient maintenant de préciser la nature de notre objet d'investigation, ainsi que la démarche que nous nous proposons de suivre pour aborder chacune de nos questions de recherche.

Objet de la recherche et démarche suivie.

L'objet de recherche que nous nous sommes donné répond à une définition associant le temps et la littérature de contrôle de gestion. Nous expliquerons pourquoi il ne peut se réduire ni à l'un, ni à l'autre, et nous présenterons les hypothèses fondamentales qui en justifient le choix. Nous introduirons ensuite notre méthodologie et les présupposés épistémologiques qui en motivent l'adoption.

Objet de recherche : « le temps tel qu'en parle la littérature de contrôle de gestion ».

Cette formulation, élémentaire, voire naïve, donne une première définition de notre objet de recherche. Peut-être est-elle encore trop large par rapport aux phases de notre investigation que nous présenterons ultérieurement, mais disons qu'à ce moment précis de notre propos, elle correspond en effet à ce sur quoi porte notre démarche.

Tout un ensemble de questions est soulevé par le choix d'un tel objet de recherche. Nous les abordons de manière séquentielle, tout en sachant parfaitement que cette succession est tout à fait conventionnelle. De fait, ces interrogations, dans une telle phase de définition, surgissent simultanément ou de manière très dispersée. Nous ajoutons ici à notre propos de la méthode *a posteriori*.

A quel point focaliser la recherche ?

Devions nous ne considérer pour objet que « le temps » ? La réponse est clairement négative. Dans la phase philosophique de notre travail, nous aborderons « la question générale du temps » pour reconnaître avec certains auteurs qu'une réponse définitive à cette dernière est humainement impossible. L'humilité qu'exige un travail de recherche nous interdisait de nous engager sur une telle voie.

Pouvions-nous pour autant prendre comme objet de recherche la littérature de contrôle de gestion ? La littérature correspond plus à notre terrain qu'à ce sur quoi porte notre investigation. Nous essayons d'en extraire des hypothèses, des « enseignements », mais elle ne constitue pas le centre de nos préoccupations. Sans quoi, le lecteur pourrait s'attendre à nous voir disserter sur le marché de l'édition en contrôle de gestion, la biographie des auteurs, ou encore les revues spécialisées qui se rattachent à la discipline.

En définitive, notre objet de recherche est à la fois plus large et plus étroit que la simple littérature, dans la mesure où il procède d'une articulation de ce concept et de celui de « temps ». Ce sur quoi nous travaillons n'est ni plus ni moins que « le temps tel qu'en parle la littérature de contrôle de gestion ». Nous verrons comment, par la suite, on peut encore affiner cette formulation, en parlant de « conceptions du temps portées par la littérature de contrôle de gestion », mais pour l'instant, adopter un tel intitulé reviendrait à apporter *a priori* des réponses à notre première, voire à notre seconde question de recherche. Nous nous en tiendrons donc à cette définition élémentaire.

Le temps : mot ou idée ?

Comme nous le verrons dans les deux premiers chapitres de ce mémoire, le terme de « temps » couvre une multitude de conceptions, et pour certains, autant de réalités. Parmi les plus « profondes », citons, un écoulement, le sentiment diffus ou précis que les choses changent, fuient, apparaissent, disparaissent. Cette immense variété interdit de faire du mot « temps » un objet d'étude. Il faut que ce dernier soit attaché à des idées précises pour revêtir un sens chez chaque individu. L'approche de F. de Saussure à ce sujet est particulièrement éclairante. Dans son *Cours de Linguistique Générale* (1966) la première tâche de cet auteur est de cerner les caractéristiques du signe linguistique. Ce dernier se définit comme la combinaison d'une image acoustique ou écrite et d'un concept. Mais l'usage courant tend à le réduire à sa première composante, ce qui incite le linguiste à adopter une terminologie spécifique : le concept (l'idée) est appelé **signifié**, et l'image acoustique ou écrite, **signifiant**. A l'aide de ces termes, on saisit que le signe possède deux "faces" indissociables, comme le suggère le schéma suivant.

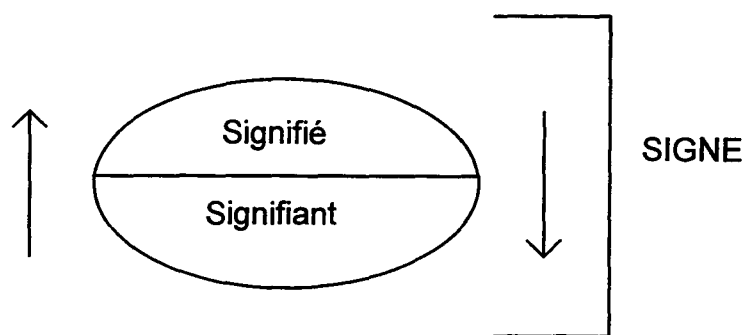


Figure 1 : Constitution d'un signe linguistique

(d'après [Saussure, 1966], p. 99).

Le signe linguistique ainsi défini est par nature **arbitraire**. En d'autres termes, le lien entre signifié et signifiant est immotivé. L'existence même de langues différentes constitue, pour F. de Saussure, une preuve de cette propriété du signe linguistique. C'est en cela que le signifiant se différencie du symbole, dont le lien à un concept n'est jamais gratuit.

En référence à cet auteur, nous nous appuyerons sur le principe selon lequel le lien entre le terme et l'idée à laquelle on le rattache est arbitraire. Ainsi, il y a le mot « temps », et des idées rattachées à ce dernier. Notre objet de recherche porte sur les secondes. Nous ne considérerons pas le « temps » comme un terme qui a un passé, des traductions différentes selon les pays. S'il nous arrive de nous intéresser à des considérations de ce genre, c'est uniquement dans le but d'éclairer une ou plusieurs idées qui se rattachent au concept de temps.

Cette clarification a au moins deux conséquences sur notre travail. Tout d'abord, elle justifie le fait que nous cherchions non seulement les emplois du terme « temps » dans la littérature de contrôle de gestion, mais encore des idées qui peuvent s'y rattacher. En second lieu, elle conditionne le choix d'un complément qualitatif conséquent à la méthode d'investigation quantitative que nous avons mise en oeuvre. Dans l'approche lexicométrique retenue, nous avons travaillé sur l'articulation de mots et de concepts, et non sur les seuls mots.

Quelle littérature ?

Si le moment n'est pas venu de présenter en détail le choix de notre terrain, il est en revanche nécessaire de donner des précisions sur la littérature à laquelle nous nous sommes

attaché. La question qui nous préoccupe ici est de savoir à quel pays d'origine (quelle langue serait trop schématique) nous nous intéressons.

Les conceptions du temps semblent être très différentes d'un type de culture à un autre. Si nous nous limitons aux références ayant trait (directement ou indirectement) à la gestion, nous appuyons cette appréciation sur les travaux de E.T. Hall (1982) ou encore ceux de P. d'Iribarne (1989) et G. Hofstede (1980). Ce dernier, dans le cadre d'une étude de large envergure au sein d'une grande multinationale, met notamment en évidence des différences entre pays dans le rapport au risque. L'aversion à l'incertitude (« uncertainty avoidance »), est l'une des variables retenues, qui est censée représenter le degré auquel une culture donnée cherche à éviter, maîtriser, éliminer des situations à l'issue incertaine. Comme nous le verrons par la suite, une telle attitude trahit une conception du temps relativement précise.

En second lieu, le contrôle de gestion peut faire l'objet de différences internationales. H. Löning à ce sujet, s'interroge sur la congruence des termes « contrôle de gestion » et « control » en Grande Bretagne (cf. [Löning, 1994]). Dans le même ordre d'idées, H. Bouquin (1997), dans un ouvrage en date de 1997, se penche sur les notions de « management », « management accounting » et « contrôle », et en souligne les différences.

Pour l'ensemble de ces raisons, nous avons choisi de limiter notre recherche à la littérature de contrôle de gestion française, tout en étant conscient de l'intérêt que peut présenter l'extension⁸ de ce travail à un contexte international, que nous envisageons pour des investigations ultérieures. En conséquence, nous ferons appel aux références de la littérature étrangère seulement dans la mesure où elles éclairent le contexte français, ou entrent dans les fondements de la notion et de la pratique de contrôle.

Ainsi, les contours de notre objet d'étude sont plus nets : nous nous intéressons aux idées du temps dont parle la littérature de contrôle de gestion française. Il est à présent nécessaire de préciser les options épistémologiques et méthodologiques de notre travail.

⁸ Extension néanmoins difficile, car l'objet d'étude se voit troublé par des différences culturelles portant à la fois sur le temps et le contrôle de gestion.

Une approche constructiviste de la littérature.

Qu'entendre par une approche constructiviste de la question « comment la littérature de contrôle de gestion parle-t-elle du temps ? » ? Avant de répondre, nous prendrons le temps, à l'instar d'A. Solé (1996), de faire la part entre deux courants de pensée épistémologique, l'un dit réaliste, l'autre que l'on qualifiera de constructiviste. Les références que nous utiliserons proviennent de champs variés, allant de la psychologie à la sociologie, la confrontation entre réalisme et constructivisme étant un débat épistémologique général⁹.

Débat général.

L'approche réaliste suppose qu'une réalité existe. Celle-ci constitue un ensemble de données extérieures à l'observateur. Elles sont indépendantes de celui-ci, et s'imposent à lui. Le réalisme est sans nul doute le courant dominant de notre culture occidentale, à tel point que souvent, il nous arrive d'assimiler (quand on n'échange pas systématiquement un mot pour l'autre) *réalité* et *vérité*¹⁰.

Une approche constructiviste consiste en premier lieu à supposer que tout individu se construit sinon sa propre réalité, du moins des représentations de la réalité. Sur ce point déjà, il convient de tirer les choses au clair. Si l'on se situe aux fondements du propos constructiviste, et en particulier dans le courant initié par J. Piaget (1977), on suppose que l'individu, et d'abord l'enfant, par son interaction avec la réalité, va développer des schèmes¹¹ d'action, puis de communication, qui vont constituer une représentation de cette réalité. On pourrait qualifier cette tendance de « représentationnisme ». Au sein de cette école, des divisions apparaissent selon l'importance plus ou moins grande accordée au rôle de la réalité dans la construction de ces représentations. F.J. Varela (1989) a montré, notamment à partir de mesures d'influx nerveux que, dans la perception visuelle, la part des signaux provenant du nerf optique ne représente que le quart de celles provenant du reste du cerveau. Cette hypothèse tend, selon cet auteur, à accrédi-ter l'idée d'autonomie des représentations par rapport à la réalité. Une seconde école, plus radicale, propose de rejeter le postulat selon lequel la réalité est une donnée extérieure à l'individu. Rigoureusement, le sujet ne peut plus

⁹ Comme A. Solé se plaît à le rappeler, le débat apparaît déjà entre Gorgias, Protagoras et Socrate. Dans les années 1920, il est relancé autour de la mécanique quantique, Einstein ne pouvant accepter l'idée d'une double nature de la lumière, Bohr, Born et Heisenberg défendant l'idée selon laquelle les théories et instruments d'observation créent en fin de compte des réalités différentes du phénomène lumineux (corporel ou ondulatoire).

¹⁰ A. Solé (op.cit.) rappelle qu'il s'agit d'une hypothèse platonicienne : vérité du réel et réalité du vrai.

¹¹ Les schèmes d'action tels que les entend J. Piaget sont assimilables aux règles telles que M. Cyert et J.G. March peuvent l'entendre, à cela près que le premier en fait les bases mêmes de l'action, alors que les seconds décrivent l'action comme le résultat d'une confrontation du corpus de règles existantes à la réalité (cf. [Cyert & March, 1970]).

être qualifié d'observateur. Sa réalité est un construit « *cognitif, émotif, individuel, social, idéologique* » (in [Solé, 1996], p.32). Si l'on s'en tient aux définitions données par A. Solé, on dira donc que la représentationnisme est encore un réalisme. Reste à présent à situer notre propre travail parmi ces approches.

Position adoptée pour cette recherche.

En définitive, nous n'allons pas adopter une approche représentationniste, comme a pu le faire P. Lorino dans l'un de ses ouvrages (1995). Le postulat épistémologique pour lequel nous optons est celui d'un *constructivisme* qui fait néanmoins la part entre deux ordres de réalité. Cette distinction peut être formulée en regard de deux références. La première est fournie par P. Watzlawick (1978), qui propose de faire la part entre une réalité du premier ordre, faisant l'objet d'un consensus de perception, et une réalité du second ordre, laquelle couvre le rapport cognitif, émotif, affectif de l'individu à une situation. Ce second type de construit fait rarement l'objet d'un consensus. Un exemple simple peut nous permettre d'éclairer cette distinction. Je me heurte dans une porte de verre. Cet objet appartient à la réalité du premier ordre : quiconque peut la toucher ou s'y heurter comme moi. Avant de me cogner, je n'avais pas inclus cette porte dans ma réalité. Pour moi, *elle n'existait pas*. Ensuite, je vais tempêter contre l'installation d'une porte de verre à l'endroit où elle se trouve. Le propriétaire de la porte va me répondre qu'au contraire, c'est un moyen opportun de laisser passer la lumière, et de voir ce qui se passe de l'autre côté. Ici, nos réalités de second ordre (nos rapports à cette situation) divergent. Une seconde référence propose de distinguer la réalité objective de la réalité subjective, en se concentrant sur l'interaction entre l'individu et son environnement social, il s'agit de P. Berger et T. Luckmann (1986). Il convient de citer avant toute chose la définition éclairante que ces deux auteurs donnent des termes de *réalité* et de *connaissance*.

« Il nous suffira, dans le cadre de notre propos, de définir la « réalité » comme une qualité appartenant à des phénomènes que nous reconnaissons comme ayant une existence indépendante de notre propre volonté (nous ne pouvons pas les « souhaiter »), et de définir la « connaissance » comme la certitude que les phénomènes sont réels et qu'ils possèdent des caractéristiques spécifiques » (in [Berger & Luckmann, 1986], p. 7-8).

Voici les concepts de réalité et de connaissance associés à ceux de certitude, de *croyance*, de reconnaissance, de *légitimité*. On sort ainsi de l'idée d'une réalité absolue et vraie qui s'imposerait telle quelle à tout individu. Le poids de P. Berger et T. Luckmann dans nos travaux sera d'autant plus fort qu'ils se penchent sur la construction de la réalité

quotidienne de chacun. Les deux auteurs que nous venons de citer partent de l'idée que la vie quotidienne semble s'imposer à nous comme « *un ensemble ordonné d'objets qui ont été désignés comme tels avant même que j'apparaisse sur la scène* » (in [Berger & Luckmann], p.35). Le langage légitime et conforte cette impression, en même temps qu'il donne un sens à cet ensemble d'objets¹². L'objectivation de la réalité passe par la production de signes. C'est pourquoi le langage constituera l'un des principaux objets de la présente étude. Cette réalité me paraît d'autant plus réelle que les autres semblent la partager : je partage un même monde avec eux, du moins je le crois, et donc la vie quotidienne me paraît donnée. « *Elle n'exige pas de vérification supplémentaire au-dessus et au-delà de sa simple présence* » (in [Berger & Luckmann, 1986], p.37). Comment, et selon quels processus se crée alors cette réalité partagée ? Les deux sociologues en distinguent deux :

- en premier lieu, le face à face, le « présent frappant » que je partage avec autrui ;
- en second lieu, la présence de types, de classifications, qui vont me permettre de reconnaître autrui en lui conférant des attributs (nationalité, résidence, caractère...).

La réalité que l'on dira objective est celle que l'individu considère comme extérieure et intangible. L'ensemble des connaissances (au sens rappelé ci-avant) développées par chaque individu constitue la réalité subjective. En ce qui concerne l'apport de P. Berger et T. Luckmann, nous nous en tiendrons pour l'instant à cette distinction.

Si l'on tente de croiser les distinctions proposées précédemment, il convient en premier lieu de préciser que P. Berger et T. Luckmann proposent une conception rattachée exclusivement au fait social et au quotidien. C'est donc dans ce domaine qu'il est nécessaire de se placer, avant toute autre considération. Après quoi, on constate que la théorie de P. Watzlawick est plus englobante que celle des deux sociologues. Par conséquent, ce sont les concepts de réalité sociale qui doivent être décrits à l'aide des termes de réalité du premier ordre ou de second ordre. La réalité objective telle que la conçoivent P. Berger et T. Luckmann est constituée d'une part de « premier ordre », à savoir la cohabitation d'individus dans des groupes sociaux (par exemple les habitants d'une même ville), et d'autre part de « second ordre », à savoir les signes partagés qui définissent les institutions (par exemple, le nom de la ville, les codes de circulation, les habitudes des habitants...). En revanche, la réalité subjective, pour sa part, appartient dans son intégralité au « second ordre », dans la mesure où elle ne peut constituer dans son intégralité un objet de consensus. C'est une connaissance individuelle, par conséquent extrêmement difficile à partager. A ce sujet, rappelons que P. Berger et T. Luckmann font l'hypothèse que l'individu doit développer une

¹² Pris donc un à un et dans leurs relations.

réalité subjective en conformité avec la réalité objective, sans quoi sa situation est invivable¹³. Si l'on devait représenter la correspondance entre les deux distinctions présentées ici, on pourrait le faire selon le schéma suivant (en supposant les catégories parfaitement disjointes, *pour les besoins du schéma*, que nous savons très simplificateur) :

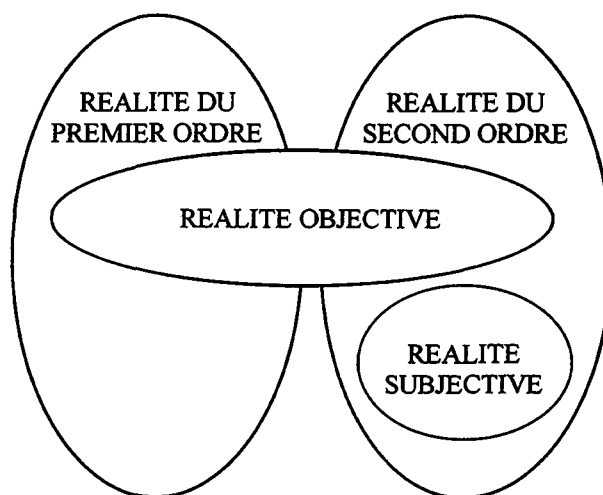


Figure 2 : Comparaison des catégories de réalité.

Si l'on se situe dans le champ d'hypothèses de P. Berger et T. Luckmann, ce qui est notre cas, on admet donc les postulats suivants.

Postulat 1 : Tout individu se construit sa réalité, laquelle constitue le contexte général de sa pensée et de son action.

Ce postulat est explicité dans ce qui précède. Nous ne reviendrons donc pas sur ce point, si ce n'est pour préciser que nous prenons le terme de réalité au sens large, incluant ce que P. Berger et T. Luckmann qualifient de réalité quotidienne.

Postulat 2 : Tout individu, en cela qu'il interagit avec autrui, contribue à la construction de la réalité des autres.

¹³ Précisons le point de vue de P. Berger et T. Luckmann. Leur ouvrage pourrait être conçu comme une réponse à la question : « Comment me reconnais-je en me réveillant tous les matins ? ». La réponse des auteurs est de l'ordre suivant : « Parce que je croise le regard des miens, je prends mon café au lait, je prends le RER où je rencontre des personnes qui comme moi vont au travail, etc... ». La thèse de P. Berger et T. Luckmann lie donc profondément la réalité (objective et subjective), et l'identité. En conséquence, une incohérence entre les réalités objective et subjective de l'individu est assimilable à une crise d'identité : on ne se reconnaît pas, et l'on n'est pas reconnu. C'est alors que le sujet « change » (inconsciemment) de réalité subjective, lors d'un processus que les deux sociologues qualifient d'*alternation*.

En admettant ce postulat, nous considérons désormais le discours des auteurs en contrôle de gestion comme un pouvoir **créateur de réalité** parmi d'autres. Ces personnes peuvent prendre part à la construction de réalité de leurs lecteurs, comme, lorsqu'ils professent, ils peuvent le faire auprès de leur audience. K. Weick (1993) qualifie ce processus de « sensemaking », qu'il faut entendre par « création de réalité » :

« Parler de création réalité [sensemaking], c'est parler de la réalité comme d'un résultat toujours remodelé qui prend forme quand les gens donnent rétrospectivement un sens aux situations dans lesquelles ils se trouvent ou à leurs créations ¹³ » (in [Weick, 1993], p.15).

K. Weick énumère ce qu'il appelle les « occasions de créer de la réalité », à savoir :

- généralement ce qu'on appelle l'incertitude, mais plus précisément,
- la surcharge en information ;
- la complexité (prise au sens combinatoire) ;
- la turbulence (l'instabilité).

Cet auteur reconnaît que dans une large mesure, toute situation répond au moins à l'un de ces critères. En d'autres termes, la création de réalité est une activité continue des personnes.

Mots, idées, et réalité.

Il convient, une fois notre cadre épistémologique posé, de revenir à la distinction que nous avons précédemment soulignée entre signifiant et signifié. Comme cela a pu être suggéré précédemment, notamment à travers la citation de K. Weick, la réalité procède de l'ordre des signifiés, elle en est une articulation particulière et partiellement momentanée. Notre travail consiste justement à mettre en évidence ces idées et les mots qui les véhiculent, lesquels sont susceptibles d'engendrer des « réalités » du temps chez ceux qui sont confrontés à la discipline de contrôle de gestion¹⁴.

¹³ Notre traduction.

¹⁴ cf. chapitre IV, pour plus de précisions sur la construction de réalité au travers du discours.

Le temps comme objet d'une étude constructiviste.

Il se trouve que dans le cadre général qui consiste à considérer la littérature comme un pouvoir créateur de réalité, nous nous intéressons précisément au problème du temps. Ce dernier est au centre des préoccupations de certains constructivistes, dont il convient de préciser les approches.

Approches constructivistes du temps.

Si l'on se reporte tout d'abord à l'une des sources du constructivisme, J. Piaget (1977), on se rend compte que le temps constitue l'une des bases de sa conception de la réalité. Sa recherche porte entre autres sur l'élaboration par l'enfant d'un "univers solide et permanent". Cette phase du développement est essentielle dans la mesure où elle va de pair avec la prise de conscience de soi. De fait, les premiers mois de vie sont caractérisés par un égocentrisme privé de conscience de soi. Selon Piaget, le « réel » est élaboré par l'enfant selon le développement de quatre notions-clés, lesquelles font en partie référence à Kant :

- l'objet ;

- l'espace ;

- la causalité ;

- le temps.

J. Piaget se plaît à rappeler l'interdépendance des notions-clés que sont l'objet et les trois axes de Kant. Il convient de rappeler ses références à ce sujet, qui intéressent plus spécialement l'épistémologie. Le psychologue cite Meyerson, pour qui la causalité est « l'identité dans le temps », « *Brunschvicg et les kantians, pour lesquels c'est une "application analogique de la relation de raison à conséquence aux séries temporelles* » ([Piaget, 1977], p.170). Pour Poincaré, le temps précède l'espace puisque le déplacement suppose l'avant et l'après. J. Piaget répond à cela que le temps n'est autre chose qu'une mise en relation des événements qui remplissent l'espace, et que donc celui-ci suppose l'espace¹⁵. Pour cet auteur, le temps n'a donc pas de valeur pure. C'est là un paradoxe soulevé par le psychologue : le

¹⁵ On remarquera à la lumière du propos à venir qu'il s'agit d'une conception aristotélicienne du temps, pris comme mesure des mouvements.

son ouvrage), mais son apprentissage n'est observable qu'indirectement (au travers de l'objet, de la causalité, et de l'espace).

Il est intéressant de confronter à cette conception celle de P. Berger et T. Luckmann, lesquels abordent la question du temps en introduction de leur ouvrage (cf. [Berger & Luckmann, 1986], p. 41 à 44) :

« La structure temporelle de la vie quotidienne se présente à moi-même comme une facticité avec laquelle je dois compter, c'est à dire avec laquelle je dois essayer de synchroniser mes propres projets. Le temps que je rencontre dans la vie quotidienne est continu et fini. Toute mon existence dans ce monde est sans arrêt ordonnée par ce temps, est en fait enveloppée par celui-ci [...] La connaissance de ma mort inévitable rend ce temps fini pour moi. Je ne dispose que d'une certaine quantité de temps pour réaliser mes projets [...] » (in [Berger & Luckmann, 1986], p.42).

De la part des deux auteurs, ce passage peut-être vu comme l'ébauche d'une théorie de la construction de conceptions du temps. Leur réponse à notre première question d'investigation est celle correspondant aux temps pluriels. Ceux qu'esquissent ici les sociologues sont la quantité et le rythme.

Ces propos nous permettent d'ouvrir dès à présent notre démarche vers des horizons de recherche ultérieurs.

Vocation de la recherche.

Rapportant cette réflexion au contrôleur de gestion, on peut supposer que les outils qu'il manipule, le rythme qu'il peut donner dans l'entreprise, la portée des horizons qu'il contribue à lui donner participent à la construction d'un temps pour les membres de celle-ci. D'où la réaction de l'un d'entre eux (au cours d'un séminaire de formation au contrôle de gestion) : « Quand je travaille, je *fais* du temps » - entendant par là : je construis du temps pour moi et pour les autres. Etant donné sa position et son rôle dans l'entreprise, le contrôleur de gestion semble l'une des personnes les plus à même de se reconnaître dans cette remarque, qui nous a conduit à poser l'hypothèse suivante : « Un contrôleur de gestion produit du temps pour lui-même et pour les autres ». A partir de cette hypothèse, il est possible de soulever d'autres interrogations. Par exemple, la « *production de temps* » (le temps comme partie d'une réalité) ne serait-elle pas un mode de contrôle des membres de l'organisation ? En d'autres termes, le contrôleur de gestion n'est-il pas chargé, de manière volontaire ou non, sur un mode implicite

ou explicite, à travers ce qu'il dit, les outils qu'il manipule, les attitudes qu'il peut exiger ou recommander (auprès de ceux avec qui il travaille, opérationnels et managers), *d'imprimer à l'organisation des conceptions du temps précises ?*

C'est cet aspect de la relation du contrôleur de gestion aux autres membres de l'organisation que nous cherchons à éclairer à partir des résultats de ce travail. Nous reviendrons sur ce point dans la conclusion de ce mémoire, en nous concentrant néanmoins sur le rôle de la discipline dans la préparation des individus à la « contrôlabilité ».

Méthodes mises en oeuvre.

Il convient, avant de les détailler dans les chapitres concernés, de préciser sommairement les méthodes mises en oeuvre pour apporter sinon des réponses, du moins des éléments de réponses à nos questions de recherche. Au préalable, nous nous permettons de préciser qu'elles ont été choisies en regard de contraintes théoriques et de terrain, en tenant compte du spectre de méthodes existant. Chaque question d'investigation réclamant un type de méthode particulier, nous adoptons l'ordre de succession suivant pour nos trois interrogations fondamentales.

Première question de recherche : un ou des temps ?

Cette première question sera traitée de manière théorique, disons philosophique, dans la mesure où elle relève d'un débat situé autour de la question d'une existence absolue du temps. Un certain nombre de débats sont recensés, lesquels mettent en évidence des désaccords patents entre les auteurs considérés. Au terme de ce compte-rendu d'investigation, nous tentons d'adopter et de motiver une prise de position par rapport à cette question.

L'ensemble de ce travail est consigné au **chapitre I** de ce mémoire, puisque sa conclusion conditionne en partie les options de recherche que nous pouvons prendre par la suite.

Deuxième question de recherche : quel(s) temps ?

La question portant sur la nature du ou des temps portés par le contrôle de gestion a été abordée à partir d'une étude de la littérature de contrôle de gestion et de ses fondements

théoriques. Une fois cette tâche accomplie, nous avons rassemblé l'ensemble du propos selon trois pôles de conceptions. Ensuite, nous avons tenté d'en dégager les caractéristiques, puis les propriétés communes. Cette première phase fait l'objet du **chapitre II**.

Une seconde étape a consisté à rechercher les idées du temps exprimées sans nécessairement employer le terme de « temps ». L'essentiel de ces signifiés nous a paru pouvoir se résumer à quatre attitudes principales, que nous avons étudiées de manière approfondie, et à partir desquelles nous avons réalisé un modèle théorique, combinant deux conceptions fondamentales du temps, à savoir l'orientation passé-futur et l'opposition entre connaissance et action. Cette partie de notre travail est restituée dans le **chapitre III** de ce mémoire.

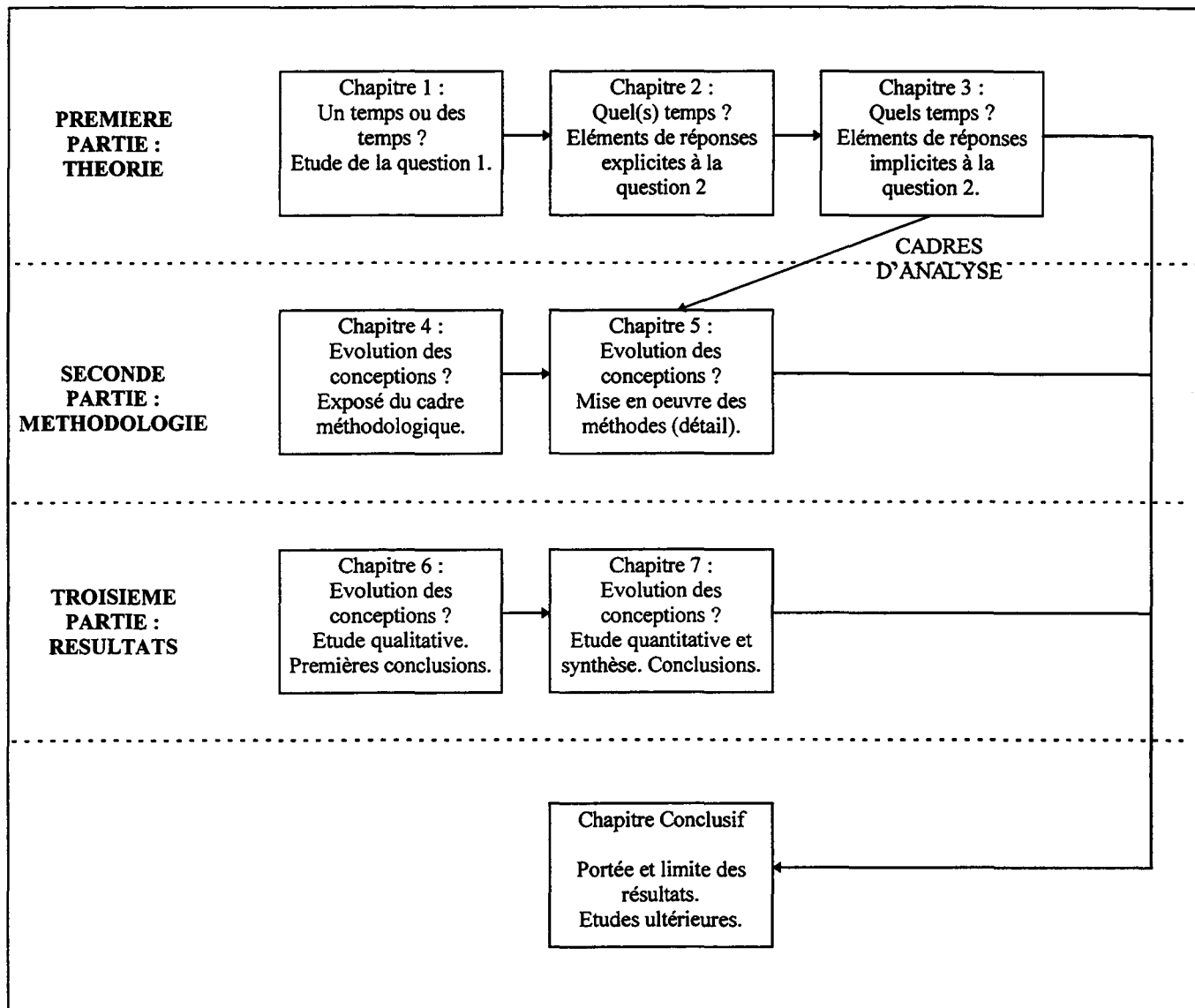
Troisième question de recherche : quelle évolution ?

Pour aborder cette question, nous avons opté pour une approche relative à l'évolution des conceptions du temps portées par la littérature de contrôle de gestion à travers une étude qualitative et lexicométrique de cette dernière. Le cadre d'analyse que nous nous sommes donné *a priori* a été fourni par le modèle théorique tiré du traitement de la question précédente.

Le **chapitre IV** rend compte des options méthodologiques propres à cette partie de la démarche. La description des méthodes appliquées est consignée dans le **chapitre V**. La restitution de la phase qualitative correspond au **chapitre VI**. Enfin, le **chapitre VII** est consacré aux résultats généraux de notre investigation.

Plan de la thèse.

Le schéma suivant présente la structure du mémoire, en précisant quelles questions sont traitées dans quelle partie. Rappelons avant tout que la première est entièrement portée sur la théorie du contrôle, la seconde sur la méthodologie, et la troisième sur les résultats de nos analyses (concernant la littérature de contrôle de gestion). Les flèches permettent de visualiser les résultats mis en évidence dans chaque chapitre et utilisés ultérieurement.



PREMIERE PARTIE :
LES TEMPORALITES DU CONTROLE DE
GESTION

Chapitre I

Le Temps ou les temps ?

Essai de synthèse

Introduction

Dans le champ du marketing, J. Bergadaà (1987) a présenté une synthèse considérable sur les différentes conceptions du temps. Sa méthode consiste à approcher la question par chacune des disciplines qu'elle a choisi de considérer, à savoir : l'économie, la sociologie, la psychologie, et l'anthropologie. Cherchant à donner un ensemble de définitions du temps, elle propose le tableau synthétique suivant :

	TEMPS INTERNE	TEMPS EXTERNE
TEMPS PERSPECTIVE	Temps propre à l'individu. Bergson	Temps de l'histoire Braudel
TEMPS FONCTIONNEL	Temps de l'analyse causale. Bachelard	Temps de la sociologie Gurvitch

Figure 1 : Les différents « sens » du temps ([Bergadaà, 1987], p.14)

Nous reviendrons sur certains des auteurs cités. Notre démarche est néanmoins différente, tant du point de vue de la recherche de définition que de celui de l'approche. Dans le champ de notre recherche, le débat internalité-externalité n'intervient pas. Au regard de postulats que nous adoptons, il n'a pas lieu d'être - nous montrerons pourquoi. Nous cherchons dans notre propos à situer les débats d'idées qui intéressent plus particulièrement notre problématique. Pour cela, nous ferons en sorte - par souci de rigueur conceptuelle - de ne plus parler *du* temps en général (sauf dans des expressions consacrées, du type « conception du temps »), comme si celui ci était unique et définissable sans équivoque, mais

du terme ou mot de « temps ». Parler du concept de temps nous paraîtrait extrêmement réducteur et simpliste, nous verrons pourquoi.

A. Idée de temps et paradoxes.

Chercher à « mettre quelque chose » derrière le mot « temps », c'est à notre sens admettre un paradoxe. En adoptant ce point de vue, nous effectuons un premier choix. En effet, les philosophes du temps, comme l'ensemble des penseurs qui ont abordé ce sujet, se partagent entre ceux qui admettent une approche paradoxale de l'idée de temps et ceux qui recherchent au contraire un discours univoque sur celle-ci. Les seconds, comme nous allons le voir dans la suite, ont tendance à produire une seule image *du* temps, existant en soi et pour soi, ou encore exclusivement attaché à l'essence de l'être. Les premiers, au contraire, se trouvent dans l'impossibilité de fournir une définition du temps dépourvue d'ambiguïté. Dans le paragraphe qui suit, nous proposons différentes formulations paradoxales renvoyant au terme de « temps ».

A.1. Un même « problème philosophique » ?

Nous introduirons notre propos par une citation de Saint Augustin, qui nous rappelle la difficulté d'appréhender ce terme, auquel nous faisons pourtant si fréquemment appel :

« Qu'est-ce donc que le temps ? Si personne ne me le demande, je le sais ; mais si on me le demande et que je veuille l'expliquer, je ne le sais plus. Pourtant, je le déclare hardiment, je sais que si rien ne passait, il n'y aurait pas de temps passé ; que si rien n'arrivait, il n'y aurait pas de temps à venir ; que si rien n'était, il n'y aurait pas de temps présent. Comment donc, ces deux temps, le passé et l'avenir, sont-ils, puisque le passé n'est plus et que l'avenir n'est pas encore ? Quant au présent, s'il était toujours présent, s'il n'allait pas rejoindre le passé, il ne serait pas du temps, il serait l'éternité. Donc, si le présent, pour être du temps, doit rejoindre le passé, comment pouvons-nous déclarer qu'il l'est aussi, lui qui ne peut être qu'en cessant d'être ? Si bien que ce qui nous autorise à affirmer que le temps est, c'est qu'il tend à n'être plus » ([Saint Augustin, 400], livre 11, Ch. 14-20).

Un premier paradoxe est là, et S. Weil le résume de manière lapidaire, en y ajoutant un trait fondamental :

« Le temps, à proprement parler, n'existe pas, et pourtant c'est à cela que nous sommes soumis. Telle est notre condition. Nous sommes soumis à ce qui n'existe pas » ([Weil, 1941]).

Lorsque nous parlons *du* temps, nous parlons généralement de ce qui n'a de « réalité » que dans la transformation des êtres et des choses, dans le changement. Hume, si l'on dépasse ses postulats, fournit pour sa part une formulation autre de ce même problème :

« Or, puisque le temps se compose de parties qui ne coexistent pas, un objet immuable, qui ne produit que des impressions coexistantes, n'en produit aucune qui puisse nous donner l'idée du temps ; par suite cette idée doit dériver d'une succession d'objets changeants et, pour sa première apparition, le temps ne peut se séparer d'une telle succession » ([Hume, 1973], p.104).

La « question du temps » - prise dans ces termes génériques et peut-être réducteurs, comme nous pourrions le voir - est par nature philosophique. Qu'entendre par « philosophique » ? C'est justement en citant Saint Augustin que H.G. Gadamer (1995, pp. 84-85) nous donne la définition de ce qui est selon lui la caractéristique la plus simple d'une question philosophique, à savoir une formulation qui ne permettra jamais de réponse claire¹.

Au centre des différents débats relatifs au temps, on trouve une même question philosophique que l'on peut formuler ainsi, de manière extrêmement simpliste : « le temps existe-t-il ? ». Une seconde question vient immédiatement à l'esprit : « De quel mode d'existence s'agit-il ? ». Aristote, qui décrit le temps à partir, par exemple, du dénombrement des instants (les présents, « maintenant ») successifs d'un mouvement, ne fait pas de doute de l'existence *du* temps, sans pouvoir le détacher de l'expérience individuelle. Curieusement, ce sont les scientifiques qui, les premiers, vont s'emparer du temps aristotélicien pour en faire une mesure de mouvement, sans prétendre de quelque manière à son existence. Cette question nous amène à un premier débat.

¹ Dans les termes précis de Gadamer :

« Les grandes questions fondamentales de la philosophie ont toutes cette structure, elles ne peuvent être posées d'une façon qui permette une réponse claire. Elles semblent se soustraire à l'emprise de nos concepts et continuent pourtant, dans un tel retrait, d'attirer [...] On peut carrément dire : le problème philosophique est une question que l'on ne sait pas poser » ([Gadamer, 1995], pp.84-85)

A.2. La remise en cause du débat entre internalité et externalité : la confusion entre externalité et externalisation.

H.G. Gadamer se plaît à rappeler une réponse des physiocrates à la « question » posée précédemment : « le temps est le ciel ». Une première manière de lire cet énoncé serait : « le temps est une mesure du phénomène ». Une seconde nous semble plus proche du paradoxe énoncé par S. Weil : « le temps n'est-il pas aussi *la* mesure de tout phénomène » ? Ces deux réponses correspondent à ce que H.G. Gadamer qualifie respectivement de « temps vide » et de « temps plein ».

Si l'on admet le paradoxe que porte l'idée de temps, le débat entre internalité et externalité n'a pas lieu d'être. Le temps « se manifeste » dans les êtres et les choses ; s'il a une essence, elle est interne : « [...] *je suis moi-même le temps*[...] », rappelle Merleau-Ponty (1945). Le temps est « externe », en cela que nous le subissons, que d'autres le subissent, mais ce que nous pourrions appeler sa « réalité » se situe dans ce qui est et change (les *étants*). En cela il est « interne ». Cette contradiction procède encore d'un paradoxe.

J. Bergadaà rappelle la nécessité pour l'homme de « *définir un temps externe* [afin de] *replacer l'action humaine dans un cadre environnemental* » ([Bergadaà, 1987], p.11). Nous souhaiterions parvenir à une plus grande rigueur dans les termes. Pour ce faire, il nous semble nécessaire de distinguer un temps externe et ce que nous appellerons un temps « externalisé ». Le premier relève de l'idée qu'il existe un temps en soi et pour soi. Le second est une construction que nous dirons destinée à donner des points de repère à l'action humaine. Or c'est bien à ce dernier que J. Bergadaà se réfère. Le temps des historiens, comme celui des sociologues est externalisé. Les deux diffèrent par leur construction. Si l'on s'en tient à la définition de H.I. Marrou,

« L'histoire est la connaissance du passé humain [...Elle] est la relation, la conjonction, établie, par l'initiative d'historiens, entre deux plans de l'humanité, le passé vécu par les hommes d'autrefois, le présent où se développe l'effort de récupération de ce passé au profit de l'homme, et des hommes d'après » ([Marrou, 1954], p.24-35).

Il n'empêche que la conception de Marrou demeure parfaitement augustinienne :

« Quand [le passé] était réel, il était tout autre chose pour ses acteurs, pour les hommes qui l'ont vécu : il était pour eux du présent, c'est à

dire le point d'application d'un noeud grouillant de forces qui faisaient surgir hors de l'avenir incertain ce présent imprévisible, où tout était mouvant en-train-de-devenir, a-becoming, in fieri ; retrouvé comme le passé (même s'il est d'hier, d'il y a un instant), l'être a franchi le seuil de l'irrévocable : c'est de l'ayant-été, du devenu, geschehen (le dagewesenes dasein de Heidegger), grammaticalement : du parfait » ([Marrou, 1954], p.41).

A la lumière de cette citation, l'assimilation qu'opère Bergadaà entre Braudel et la discipline historique en général nous paraît hâtive. Le temps historique n'est pas nécessairement conçu comme déroulant une causalité. Ce qui précède le confirme. Dans le même ordre d'idée, P. Veyne questionne le thème du hasard dans l'Histoire, et reconnaît la *dilution* possible de la causalité :

« Le hasard en histoire correspond à la définition que donne Poincaré des phénomènes aléatoires : ce sont des mécanismes dont les résultats peuvent être complètement renversés par des variations imperceptibles dans les conditions initiales » ([Veyne, 1971], p.77).

Le principe de rétrodiction, consistant à rechercher des causes possibles à un événement passé est lui-même perçu comme une démarche partiellement artificielle. Venons-en à F. Braudel lui-même dans le passage cité par J. Bergadaà :

*« Le sociologue n'est pas gêné par ce temps complaisant qu'il peut à volonté couper, écluser, remettre en mouvement... Le temps des sociologues ne peut être le nôtre ; la structure de notre métier y répugne... Ce qui intéresse passionnément un historien, c'est l'entrecroisement de ces mouvements, les interactions et leurs points de rupture : toutes choses qui ne peuvent s'enregistrer que par rapport au temps uniforme des historiens, mesure générale de tous les phénomènes, et non au temps social multiforme, mesure particulière à chacun de ces phénomènes » (Braudel, *Ecrits sur l'Histoire*, p.77, in [Bergadaà, 1987], p.13).*

Selon cette citation de F. Braudel, c'est bien un temps externalisé, puisque mesure², qui constitue la référence de l'historien. On en vient à dire que le temps est avant tout

² A partir du moment où le temps est considéré comme mesure, peu importe que celui-ci soit conçu comme externe et universel ou comme un pur artifice. L'instrumentalisation du temps s'accompagne nécessairement de son externalisation de fait. En outre, Braudel emploie les termes de « temps des sociologues » et « temps des historiens ». En admettant cette pluralité, il ôte tout caractère absolu à ce qu'il appelle pourtant « la mesure générale de tous les événements ». C'est donc à un temps externalisé que Braudel fait appel pour sa discipline.

« fonctionnel » tant pour les sociologues que pour les historiens, même si, pour les premiers, les événements sont mesure de la durée et si pour les seconds, la durée est mesure des événements. Leurs conceptions profondes peuvent néanmoins différer, mais il s'agit alors de préoccupations individuelles ou d'écoles. Par exemple, le temps de M. Weber, par sa continuité, est proche de celui de F. Braudel, mais éloigné de celui de P. Veyne, résolument conçu comme discontinu, voire décousu³.

L'ensemble de nos travaux sera donc fondé sur l'idée qu'une approche du terme de « temps », quelle qu'elle soit, peut admettre -de manière implicite ou explicite- le paradoxe formulé par S. Weil, à savoir : « le temps n'a pas d'existence propre. Pourtant, il s'exprime par les changements dans les choses et les êtres ». Il convient, une fois ce principe admis, de consacrer notre propos à l'étude de certaines de ces approches. Après quoi nous élaborerons les postulats relatifs à cette question, sur lesquels nous fondons nos travaux.

B. Questions relatives au terme de « temps ».

Nous avons annoncé une revue de questions soulevées par le mot de « temps ». Cette partie ne prétend évidemment pas à l'exhaustivité. Nous nous attacherons en effet à des thèmes susceptibles d'intéresser le management, et plus précisément le contrôle de gestion. En d'autres termes, il s'agit d'interrogations que nous avons choisi d'aborder. Dans chaque paragraphe, nous présenterons les questions que soulève chaque débat dans le champ particulier de la gestion des organisations.

B.1. L'instant contre la continuité.

B.1.2. Exposé du débat au travers de deux auteurs, Bachelard et Bergson.

Partant de ce paradoxe, on constate que Bachelard et Bergson observent deux facettes d'un même phénomène. Le premier ne voit que l'instant de la transformation, ce que Y. Prigogine appelle l'*événement*, alors que le second inscrit ce changement dans la durée, la continuité. En cela, Bergadaà met en évidence une tendance des sciences humaines, voire des sciences en général, à opposer, voire à exclure réciproquement ces deux approches. Nous

³ L'intrigue constitue la base d'analyse de P. Veyne. Le temps continu donne des points de repère, mais l'historien s'intéresse à la « résolution » d'un mystère sur une période donnée. La succession des intrigues est difficile - voire impossible - à établir.

verrons en quoi le management et en particulier le contrôle de gestion peuvent vivre cette contradiction (cf. chapitre III du présent mémoire).

Bergson soutient que, partant lui-même, « l' être » s'appréhende par ses changements, à savoir : les passages d'un état à un autre état. Mais c'est dans une situation stable que « l' être » aime à résider. Or, s'il se penche un instant sur lui même, il se rendra compte qu'il n'est pas un moment où ses « affectations, représentations, volitions » ne se modifient. La durée bergsonienne ne se perçoit pas sans changement. Et réciproquement, la durée est condition de la perception du changement ou de la stabilité relative d'un état :

« L'objet a beau rester le même, j'ai beau le regarder du même côté, sous le même angle au même jour : la vision que j'ai n'en diffère pas moins de celle que je viens d'avoir, quand ce ne serait que parce qu'elle a vieilli d'un instant. Ma mémoire est là, qui pousse quelque chose de ce passé dans ce présent. Mon état d'âme, en avançant sur la route du temps, s'enfle continuellement de la durée qu'il ramasse ; il fait pour ainsi dire, boule de neige avec lui même [...] l'état est lui-même du changement » ([Bergson, 1983], p.2).

C'est lorsque cette accumulation s'impose à nous que nous « acceptons » un changement d'état. La vie psychique évolue continûment. L'apparente discontinuité de celle-ci provient d'un déficit d'attention, ou d'événements inhabituels : « *ce sont des coups de timbale qui éclatent de loin en loin dans la symphonie* » ([Bergson, 1983], p.3). Afin de se rassurer, l'être suppose l'existence d'un substrat invariant, le « moi », qui n'a aucune réalité. Car, pour ce « moi » impassible, il n'y aurait pas de durée :

« La vérité est qu'on obtient ainsi une imitation artificielle de la vie intérieure, un équivalent statique qui se prêtera mieux aux exigences de la logique et du langage, précisément parce qu'on en aura éliminé le temps réel » ([Bergson, 1983], p.4)

Au contraire, le temps est « *l'étoffe même de la vie psychique* » ([Bergson, 1983], p.4). La vision bergsonienne du temps est linéaire : « *la durée est le progrès continu du passé qui ronge l'avenir en avançant* » ([Bergson, 1983], p.4). Plusieurs conséquences doivent être tirées de cela.

- Le présent n'existe pas ; il est réduit au point d'intersection (inconsistant) entre le passé et l'avenir.

- La mémoire n'est pas une faculté liée à notre intelligence, elle est un fait. Toute notre vie psychique passée est en nous, en l'état conscient et surtout inconscient, du moins pour ce qui concerne tout ce dont nous n'avons pas eu besoin pour agir. Nous agissons donc en fonction de notre passé cumulé. Par suite, nous ne traversons jamais deux fois le même état (si nous vivons deux fois les mêmes circonstances, la seconde est néanmoins appréhendée avec le vécu de la première).
- Le nouveau (ce qui advient) est imprévisible. La prévision suppose une réarticulation du passé dans l'instant à venir, chose que seul cet instant est apte à former.

« Tel est le cas de chacun de nos états, envisagé comme un moment d'une histoire qui se déroule : il est simple, et ne peut pas avoir déjà été perçu, puisqu'il concentre dans son indivisibilité tout le perçu avec, en plus ce que le présent y ajoute [...] Chacun des [moments de notre vie] est une espèce de création » ([Bergson, 1983], p.7).

C'est justement ce temps continu et uniforme que Bachelard rejette : la création permanente n'est pas à son sens une création, mais au contraire une immobilité⁴. Selon Bergson, l'instant est cette limite indéfinie et sans valeur entre passé et futur. Pour Bachelard, il constitue la clef de voûte de la conception du temps, le seul « lieu d'existence » de celui-ci :

« Si mon être ne prend conscience de soi que dans l'instant présent, comment ne pas voir que l'instant présent est le seul domaine où la réalité s'éprouve ? » ([Bachelard, 1932], p.14).

Le temps de Bachelard est discontinu est imprévisible :

« [...] nous verrions que tous les instants sont à la fois donateurs et spoliateurs, et qu'une nouveauté jeune ou tragique, toujours soudaine, ne cesse d'illustrer la discontinuité essentielle du temps » ([Bachelard, 1932], p.15).

⁴ A l'origine de cette polémique, on trouve non seulement l'ancienneté du débat, mais aussi l'avènement des théories relativistes. Le paradoxe des jumeaux de Langevin (l'un envoyé dans l'espace à la vitesse de la lumière, l'autre restant sur terre, quand le premier revient, les deux jumeaux n'ont plus le même âge) remet en question l'idée d'un temps absolu, et provoque chez certains penseurs des sciences un retournement vis-à-vis de la question temporelle. Bachelard fonde son Intuition de l'Instant sur les travaux de Roupnel (Siloë). Cependant, la question n'est pas limitée -pour Bachelard- à cette problématique. Ce qui motive l'ouvrage relève beaucoup plus d'une philosophie de la vie. La relativité n'accorde d'absolu qu'à l'instant (« l'instant, bien précisé, reste, dans la doctrine d'Einstein, un absolu », p.30), et c'est sur ce principe que Bachelard fonde son approche.

Le présent de Bergson est perçu comme « [...] *un pur néant qui n'arrive même pas à séparer réellement le passé de l'avenir* » ([Bachelard, 1932], p.17). A l'encontre du temps uniforme (fait d'instant sans durée comme une droite est faite de points sans dimension propose), le physicien propose « *une file d'instant nettement séparés* » ([Bachelard, 1932], p.19). La durée ne se conçoit plus chez Bachelard que comme une construction rétrospective « subjective, indirecte et secondaire ». La conception de la mémoire s'en trouve largement modifiée. D'illimitée, elle passe à la sélectivité fondée sur les instants :

« La mémoire, gardienne du temps, ne garde que l'instant ; elle ne conserve rien, absolument rien, de notre sensation compliquée et factice qu'est la durée » ([Bachelard, 1932], p.35).

B.1.2. Questions soulevées dans le champ de la gestion.

Le débat abordé ici est celui d'un temps de la durée contre un temps de l'instant. L'intérêt qu'il présente pour la gestion est de deux ordres. D'une part, il soulève une première série de questions que nous aborderons ultérieurement, à savoir⁵ :

- 1°) dans quel temps vit-on en gestion ? Se situe-t-on dans la durée ou dans l'instant ?
- 2°) Y a-t-il une évolution d'une conception vers l'autre ?
- 3°) Ces conceptions peuvent-elles se trouver confrontées dans une organisation ?

D'autre part, un champ concernant l'idée de mémoire est ouvert. Dans l'entreprise, il porte particulièrement sur les problématiques du stockage d'information⁶. L'avènement des techniques de « temps réel » appelle, outre l'ensemble des incidences considérées chez H. Bouquin (1991), une conception de la mémoire dans la continuité. Demeure une limite technique, qui est la capacité de stockage. En conséquence, les contraintes techniques imposent l'instantanéité, selon deux modes :

- les clichés instantanés de situations ;

⁵ Ces questions sont développées dans nos travaux.

⁶ NB : il n'est pas question ici de réduire la « mémoire organique » conçue par Bergson au stockage en temps réel d'information, fût-elle la plus riche possible.

- la seule prise en compte de changements dans l'ensemble des critères considérés (laquelle peut encore être remise en question par des contraintes techniques).

Dans la suite, nous ne nous attarderons pas en particulier sur la question de la mémoire, qui constitue une autre voie de recherche.

B.2. Temps induit, temps déduit, temps construit

B.2.1 Induction, déduction, construction.

Le temps est-il une réalité déduite d'observations, ou s'agit-il fondamentalement d'une donnée a priori de la conscience ? Cette nouvelle question se rattache au débat plus général opposant les inductivistes des déductivistes. Kant s'impose comme le représentant des premiers, Hume soutient le point de vue des seconds.

Selon le postulat de base de Kant, il n'existe que deux " intuitions " (données a priori à l'être humain) : le temps et l'espace. L'espace constitue la base de toute expérience des objets. Il n'est donc pas une déduction. Sans cette intuition, l'homme serait incapable de percevoir un phénomène. Par ailleurs, l'espace est un. On lui rattache en revanche deux modes " d'existence " indissociables, à savoir :

- une réalité empirique (phénomène) ; il est le lieu de toute expérience extérieure possible ;
- une idéalité transcendantale (noumène) ; il est l'idée même du possible des expériences extérieures.

Le sens externe permet donc à l'homme de se représenter des objets comme hors de lui-même, et de percevoir la forme, les tailles, les positions respectives de ceux-ci. Le sens interne, en revanche, n'a rien à voir avec une quelconque intuition de l'âme comme objet. Il s'agit bien au contraire d'une intuition de l'état interne dans la mesure où il évolue. S'il possédait par ailleurs une quelconque objectivité, il ne pourrait s'imposer à nous avant les objets-mêmes (en d'autres termes, ce seraient les objets qui nous permettraient de déceler l'intuition temporelle), ce qui contredirait le postulat de base selon lequel le temps est une intuition pure. Il est donc plus aisé d'admettre que :

« Le temps n'est autre chose que la forme du sens interne, c'est à dire l'intuition de nous-mêmes et de notre état intérieur ». ([Kant, 1968], p.63).

L'état intérieur ne donnant lieu à aucune forme objective, on peut chercher justement à utiliser l'espace pour le représenter :

« Et, précisément parce que cette intuition intérieure ne fournit aucune figure, nous cherchons à suppléer à ce défaut par des analogies et nous représentons la suite du temps par une ligne qui se prolonge à l'infini et dont les diverses parties constituent une série qui n'a qu'une dimension, et nous concluons des propriétés de cette ligne à toutes les propriétés du temps, avec cette seule exception que les parties de la première sont simultanées, tandis que celles du second sont toujours successives »
([Kant, 1968], p.64).

Contrairement à l'espace (limité à l'extériorité), le temps est la condition a priori de tout phénomène (qu'il soit intérieur ou extérieur). Changement et mouvement n'existent que par la représentation du temps (et avant tout la seule idée de successivité).

L'intuition du temps selon Kant (du moins dans la Critique de la Raison Pure) se limite à la conscience d'un état intérieur. Si cet auteur ne retient que la ligne comme représentation spatiale du phénomène temporel, il n'en accepte pas moins l'idée que celle-ci sert à suppléer à l'absence de « figures » dans la perception interne. Il laisse la porte ouverte à une interprétation conventionnaliste de cette représentation. En second lieu, la définition kantienne du temps peut être admise sans référence à d'autres principes énoncés dans la Critique de la Raison Pure. Parmi eux, la séparation kantienne entre sujet et objet, dont R. Laufer et C. Paradeise (1982) donnent une définition particulièrement claire :

« Ainsi, l'acte par lequel le sujet constitue sa connaissance de l'objet en le soumettant à ses catégories laisse indemnes, face à face, le sujet transcendantal qui voit sans être corrompu par le fait d'avoir vu et l'objet qui n'est pas modifié par le regard du sujet de la connaissance »
([Laufer & Paradeise, 1982], p.192).

Il semble clair que ce principe ne peut être retenu dans ce qui va suivre. Le temps est d'ailleurs, selon R. Laufer et C. Paradeise, le point à partir duquel le mécanisme de la Critique peut être démonté :

« Ainsi voyons-nous une brèche s'ouvrir dans le bel ordonnancement de la Critique de la raison pure dès que le temps intervient, car son

écoulement oblige l'homme à se situer par rapport à lui et à prendre parti contre la connaissance au nom de l'intérêt de la raison » ([Laufer & Paradeise, 1982], p.193).

Le temps, qui se définit au départ comme un cadre *a priori* de la connaissance, s'érige contre celle-ci au profit de la liberté et de l'autonomie de l'action humaine. En troisième lieu, la définition kantienne du temps se passe d'une autre hypothèse, qui se résume de manière lapidaire dans « *l'universalité du temps* ». R. Laufer et C. Paradeise rappellent que, si Kant refuse le concept de « *moi* », c'est justement afin d'éviter toute appréhension relativiste des cadres internes de la connaissance.

Hume au contraire, fonde toute connaissance - et en particulier celle du temps - sur l'expérience :

« L'idée de temps [...] est tirée de la succession de nos perceptions en tout genre, idées aussi bien qu'impressions et impressions de réflexion aussi bien qu'impressions de sensation. [...] nous formons l'idée du temps de la succession des idées et des impressions ; et il est impossible que le temps puisse jamais se présenter ou que l'esprit le conçoive isolément » ([Hume, 1973], p.102-103).

Bien qu'opposés dans leur approche de la connaissance, Kant et Hume se rejoignent sur l'idée du temps privé d'existence propre. La différence essentielle entre ces deux auteurs repose sur leur démarche épistémologique. La connaissance du temps est déductive pour Hume, alors que chez Kant, il existe un *a-priori* du temps.

Une manière de « dépasser » la question (au sens de la synthèse hégélienne) a été proposée par J. Piaget. Celui-ci admet en premier lieu une « intuition » du temps, qu'il interprète comme un *a priori fonctionnel*, c'est à dire, comme une capacité innée à l'assimilation. Admettre ce principe, c'est laisser une large part à tout phénomène de structuration progressive du concept de temps chez l'individu, structuration fondée sur l'expérience. Pour J. Piaget (cf. introduction) le temps n'a donc pas de valeur pure. La construction de la conception du temps est intimement liée à celle de l'objet, de l'espace et de la causalité. C'est d'ailleurs au travers d'observations indirectes que J. Piaget étudie ce développement, dont il est utile de rappeler les étapes successives. Les deux premiers stades (0-4 mois) sont marqués par des coordinations pratiques, qui ne dénotent pas de conscience de la succession des mouvements : il s'agit de **séries pratiques**. Il n'y a ni avant ni après,

seulement une attente, ou une immédiateté imprécise liée à l'effort. Il s'agit de ce que le psychologue qualifie de **temps propre** :

« Le temps propre est le simple sentiment d'un déroulement et de directions successives immanents aux états de conscience » ([Piaget, 1977], p.285).

La mémoire, à cette étape, se limite à la reconnaissance de tableaux. Au troisième stade (5-9 mois), l'enfant prend les choses et utilise les relations entre elles sans en être conscient. Les séries temporelles s'appliquent donc aux objets, mais seulement dans le cadre restreint de l'action propre. On les qualifie de **séries subjectives**. Lorsque l'enfant tire sur le cordon du hochet, il perçoit une sériation temporelle du type « avant » et « après », mais ne procède pas encore à une ordination (sans quoi, il identifierait les déplacements successifs des objets). Sa mémoire commence à se développer dans le sens de la localisation (le jeu abandonné momentanément est retrouvé immédiatement). Le quatrième stade (10-11 mois) est marqué par un début d'objectivation du temps. En effet, le fait de pouvoir adapter des moyens connus aux situations nouvelles suppose une sériation temporelle des moyens et des fins. L'enfant ordonne nécessairement les événements. Néanmoins, dès qu'une difficulté survient dans la succession de mouvements, la série subjective revient à la charge. Au cinquième stade (12-16 mois), en revanche, on constate l'avènement d'un lien continu entre les événements. On y constate le rôle de la causalité : l'ordre que le sujet établit n'est autre qu'un ensemble d'événements se déroulant selon un principe intelligible. Les notions d'avant et d'après s'étendent aux phénomènes extérieurs. Le sixième stade (17-24 mois) se caractérise par les « **séries représentatives** » dont les phénomènes d'anticipation sont les meilleures illustrations : l'enfant prolonge des séries objectives par des opérations intellectuelles sur des événements non liés aux perceptions directes. Ainsi un enfant de 24 mois sait dire où sont différentes personnes dans la maison à un moment donné. L'ordination des événements est effectuée sans problème, et le sujet commence à mesurer les durées.

L'apport de Piaget est essentiel à ce propos : au-delà d'un temps propre, assimilable à l'intuition kantienne du temps, se construit une conception de ce dernier pour chaque individu fondée d'abord sur l'expérience - pourvoyeuse de notions telles l'avant et l'après - puis sur l'échange conceptuel (et ce dès l'acquisition du langage). Cette dernière remarque fournit à Hall (1984) une explication du phénomène de temps culturel. Une fois l'intelligence sensori-motrice développée, le besoin d'échange avec autrui déclenche chez l'enfant une phase d'apprentissage du langage. Il s'agit du développement de ce que Piaget appelle l'intelligence conceptuelle. Dans cette seconde étape, il est clair que l'individu communicant se construit

entre autres une conception du temps influencée par le langage, et plus généralement la culture dans laquelle il évolue.

B.2.2. Intérêt du débat.

Dans le domaine de la gestion, cette question n'a pas d'incidence directe. Du moins, son intérêt n'apparaît pas immédiatement comme pour la précédente. Mais, à la lumière du propos introductif de ce mémoire, on se rend compte du caractère fondamental de cette interrogation. Admettre que le temps est une donnée *a priori* de la conscience, c'est entre autres lui reconnaître un caractère universel, et en particulier le considérer comme partagé par tous les individus. C'est donc rejeter d'éventuelles différences de conceptions du temps entre les personnes, les cultures, les sociétés, les groupes humains. C'est accepter, par exemple, la notion d'objectif (liée à un temps intégrant un futur, ce qui n'est déjà pas une vision neutre de la question temporelle) comme un principe applicable à tous. Nous avons pour notre part dirigé un travail de recherche s'intéressant à la prise en compte de la Direction Par Objectifs (au sens de P. Drucker, 1954]) dans une culture du Moyen-Orient. Il s'avérait, dans les conclusions de ce travail, que cette méthode de gestion était souvent mise en échec, en raison, selon l'étudiant ayant réalisé cette étude, du fatalisme qui marque profondément la société étudiée. On pourra aussi remarquer, dans les études réalisées pour l'élaboration de ce mémoire, que l'expérience personnelle de chacun, le milieu dans lequel on évolue peuvent entraîner des différences de conceptions temporelles fondamentales. C'est donc l'universalité de certains modèles de gestion qui est mise en question au travers du présent débat.

B.3. Le temps ou les temps de la physique ?

La physique comme science a construit son « image » du temps sur la définition aristotélicienne de celui-ci⁷. Reste à savoir si ladite « image » est unitaire ou non. En nous fondant sur des repères historiques, nous concluons à la multiplicité. Pour ce faire, nous confronterons deux points de vue présentés au cours du Colloque « Le Temps et sa flèche » (1993).

Paty (1993) cherche à faire la part entre l'existence et l'instrumentalisation du temps. Selon lui, Aristote, le premier, considère le temps comme un « nombre » censé mesurer « l'avant, le pendant et l'après ». Son approche n'en demeure pas moins qualitative. C'est au XIV^{ème} siècle que la géométrisation du temps en fait à proprement parler une mesure. La pensée rationnelle s'empare de la notion : le temps est avec l'espace un paramètre du mouvement. Robert Grosseteste (1170-1253), entre autres, se posait néanmoins déjà la question du lien entre instant et durée (comme entre point et distance). Nicole Oresme (1300-

⁷ cf. chapitre 1 A. A2.

1358), pour sa part, proposait des représentations géométriques du mouvement, avec le temps présenté en abscisse (continue ou discrète) et la vitesse en ordonnée.

« Le temps est quantifié en tant qu'il est le paramètre de la variation des grandeurs et des phénomènes : mesure de la durée des choses dans leur être, il est à la fois ontologique et mathématique » ([Paty, 1993], p.29).

Descartes, encore, suggère de concevoir le temps non comme une substance, mais comme « *un mode ou une façon dont nous considérons cette chose en tant qu'elle continue d'être* ». Newton et Barrow distinguent les temps relatif (le temps perçu et mesuré) et absolu (celui de la persévérance de l'être, « vrai et mathématique »). Barrow, le premier, suggère la représentation du temps sous forme d'une droite. Sans s'être réellement posé la question, il apporte géométriquement une solution au problème du rapport de l'instant à la durée. Chez Newton, l'idée de temps absolu sert avant tout à introduire le temps comme grandeur différentielle (« mathématisée, singulière, et à variation continue »). Pour lui, c'est la durée, le flux continu régi selon « l'équation astronomique » qui définit le temps. Les phénomènes n'existent pas en dehors du temps. Mais par ailleurs, l'étude des mouvements soulève très vite la question de l'instantanéité, laquelle trouve aisément une réponse dans le caractère continu et immuable, donc différentiel du temps absolu.

Ce court récit nous montre bien en quoi l'idée-même de temps absolu provient à la fois d'une hypothèse de départ admise dans la culture occidentale, et de la recherche d'un formalisme représentatif de la dualité temporelle : le temps newtonien entre dans les moeurs, à tel point que jusqu'au XXème Siècle, il va structurer toute la pensée, physique, voire métaphysique⁸. Le relativisme, en revanche, appelle une nouvelle représentation temporelle, laquelle, dans les faits, ne remet pas en cause le modèle newtonien adopté par les sciences humaines. Il semble que dans de nombreuses disciplines scientifiques, le temps de la physique ait fourni avec Newton une image du temps unique, univoque, et définitive. A tel point que les théories de la relativité n'ont eu d'impact direct que dans la physique. Ailleurs le temps se conçoit encore comme celui de Newton.

Luminet (1993), de son côté, aborde le sujet avec le regard du physicien praticien. Pour lui aussi, le temps scientifique est né avec Aristote, qui le définit comme mesure du mouvement. Ce n'est pourtant qu'au XVIIème siècle que ce principe sera effectivement exploité comme tel (Galilée, Kepler, Huygens, et Newton), et ce en raison du lent progrès des instruments de mesure temporelle. La représentation choisie est celle de la droite. Une image plus complexe ferait perdre l'idée en apparence essentielle de successivité, et donc de

⁸ Kant n'exclut pas le caractère conventionnel de la droite, mais n'envisage aucunement d'autre formalisme. Comte en fait un absolu.

causalité. Le cercle est pour cette raison rejeté par les physiciens. Par ailleurs, le XVII^{ème} siècle marque l'avènement d'un temps uniformément mesuré (par des horloges qui battent toutes au même rythme). On en déduit à l'époque l'universalité, et l'indépendance temporelle par rapport à tout référentiel. La loi d'inertie, esquissée par Galilée montre effectivement le caractère absolu du temps et, par la même occasion de l'espace. C'est en étudiant la vitesse de la lumière que les physiciens de la fin du XIX^{ème} siècle vont remettre en cause la loi d'inertie. Aucune vitesse ne s'ajoute à celle de la lumière : celle-ci touche un objet toujours à la même vitesse, que ce dernier soit mobile ou non par rapport à la source lumineuse. C'est en 1905 qu'Einstein conçoit autour de ce phénomène un nouvel espace-temps. Δs est l'intervalle d'espace-temps censé mesurer ce que Einstein appelle le temps propre :

$$\Delta s = \sqrt{c^2 \Delta t^2 - \Delta d^2}$$

(c: vitesse de la lumière, t: temps, d: distance)

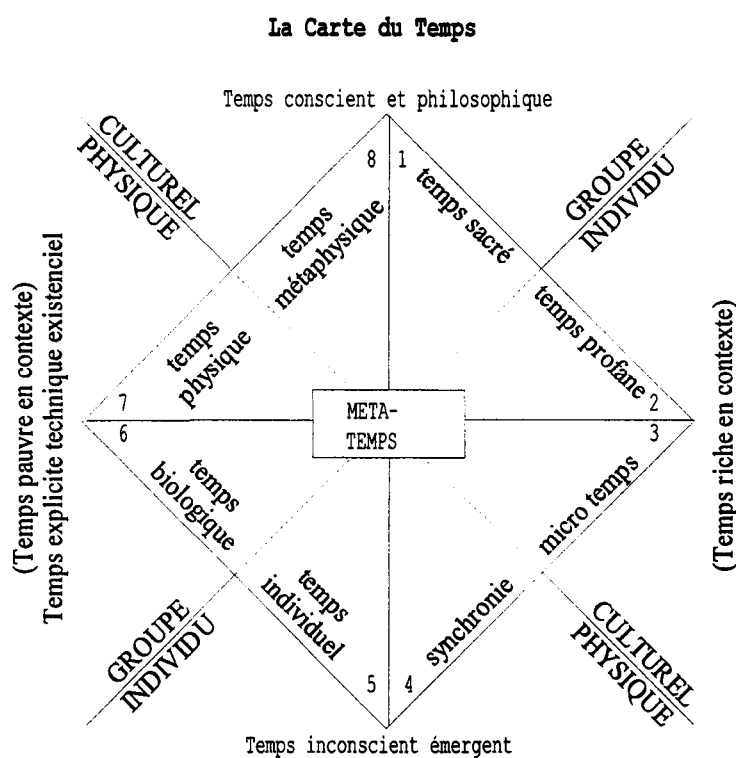
Cette formule met en évidence le fait que les mesures d'espace et de temps dépendent de l'observateur. L'espace et le temps sont devenus élastiques : « *une horloge en mouvement bat plus lentement qu'une horloge au repos* ». Le paradoxe des jumeaux de Langevin montre bien le caractère inéluctable de l'élasticité temporelle. Ce modèle remet en question les relations causales portées par le modèle newtonien. La représentation d'événements par des cônes de lumière joints tend à montrer que chaque événement possède justement un temps propre, qui se résume à un avant et un après. La simultanéité perd son sens. Le cône constitue néanmoins un référentiel inertiel, que la théorie de la relativité générale va bouleverser à son tour. La théorie de la relativité générale abandonne le référentiel euclidien : l'espace temps s'apprécie dans une géométrie courbe, celle qu'induit la gravitation. Les cônes perdent leur forme rigide et l'unicité de leur orientation. Comme l'accélération, la gravitation ralentit les horloges. Le cas du trou noir montre à quel point, sans dépasser la vitesse de la lumière, on peut accepter le principe de l'exploration du passé. Dans un espace-temps relativiste, on peut se trouver dans une boucle temporelle ramenant des particules à leur passé, lesquelles pourraient alors modifier leur futur. D'où certains paradoxes constatés en physique quantique.

Les deux récits, en dépit de leurs différences d'approches, en viennent à rejeter implicitement l'idée de temps unitaire. L'idée newtonienne de temps absolu ne constitue, selon leurs propos, qu'un à-côté de l'instrumentalisation physique du temps, qui elle, est variété. L'ensemble des débats que nous avons évoqué précédemment porte une question plus englobante qu'il convient à présent de considérer directement : « *Un Temps ou des temps ?* ». La réponse à une telle interrogation, comme on vient de le voir, est intimement liée à des conceptions fondamentales de l'existence. Elle sera donc de l'ordre du postulat, et non de l'hypothèse.

B.4 : Temps unique ou temps multiples ?

B.4.1. Description de la multiplicité des temps

E. T. Hall (1984) rend compte de l'existence de différents types de temps, dans lesquels tout homme est à proprement parler immergé : « loin d'être une constante immuable, comme le supposait Newton, le temps est un agrégat de concepts, de phénomènes et de rythmes recouvrant une très large réalité » ([Hall, 1984], p.23). Il prend soin de remettre en contexte « Le Temps » tel que le conçoivent les occidentaux : « Mais nous, occidentaux, considérons le temps comme une entité unique - conception fautive, qui ne correspond à aucune réalité » ([Hall, 1984], p.23). Son approche de la diversité du temps est fondée sur la différence entre temps conçu et temps vécu. La typologie qu'il en tire est résumée dans le schéma suivant.



in E.T. Hall, La danse de la vie, p.27

Figure 2 : Typologie des temps proposée par E.T. Hall.

En premier lieu, le méta-temps désigne l'ensemble des concepts fédérant les dimensions du temps exposées ci-dessus, dont chacune mérite un éclaircissement.

Le temps biologique (6) désigne pour E.T. Hall l'« horloge » interne (croissance, développement de l'organisme) auxquels s'ajoutent les cycles naturels intégrés par les organismes vivants. Cette définition est fondée sur l'ensemble des études lancées dans les années 1970, et tendant à montrer que les rythmes internes sont conditionnés par l'existence de régularités externes.

Le temps individuel couvre l'ensemble des perceptions subjectives de l'écoulement. Il s'agit d'un type de temps élastique et réversible. La composante biologique, par le biais du psychique, peut influencer cette perception.

Concernant le temps physique, E.T. Hall situe « l'origine » de celui-ci dans l'observation des cycles solaires par des sociétés dites primitives (sociétés précolombiennes en particulier). Le temps physique serait selon lui né dans la modélisation des déplacements du soleil.

Le temps métaphysique se rapporte aux phénomènes de « distorsions suprasensibles » (les différences de perception de durée, par exemple) observés entre autres par Priestley, dont la validité scientifique est remise en cause.

Le micro-temps désigne chez E.T. Hall « *le système temporel propre au niveau de culture primaire dont il est le produit* » ([Hall, 1984],p.36). La monochronie et la polychronie constituent deux archétypes de micro-temps mis en valeur par Hall dans le même ouvrage.

La synchronie constitue l'un des concepts les plus obscurs de E.T. Hall. Du moins semble-t-il en premier lieu difficile de l'intégrer dans son schéma général. Aucune définition n'en est donnée dans la *danse de la vie*. Pour notre part, nous aurions tendance à la définir comme la capacité à coordonner ses propres actes, ou d'aligner ceux-ci sur le rythme d'autrui ou d'un système.

Ce que E.T. Hall appelle temps sacré correspond à la définition que donne M. Eliade (1969). Il s'agit d'un temps réversible qui, de surcroît se répète, plaçant l'homme dans une situation d'éternité.

Le temps profane est celui dans lequel s'inscrivent les activités quotidiennes des individus, ou encore leur « calendrier ». Il trouve ses origines dans un temps sacré, ce qui, ajouté à un effet d'habitude, rend d'autant plus difficile sa remise en cause. E.T. Hall laisse

par ailleurs planer le doute sur l'indépendance des concepts manipulés. Il semble en réalité que temps profane, sacré et micro-temps soient des notions intimement reliées : le temps profane est un temps sacré « désenchanté » (cf. p 37-38) ; le micro-temps, en cela-même qu'il fait partie du substrat culturel, induit ou incorpore un rapport à l'opposition sacré-profane ; le temps biologique influe à son tour toute « culture du temps » (voir postulat suivant : les cycles naturels « internes » ou « externes » engendrent ce qui culturellement devient une période faste ou néfaste).

Au travers de son analyse à tendance anthropologique, E.T. Hall a le mérite de poser l'affirmation suivante : « **l'individu vit (dans) plusieurs temps** ». Cette multiplicité tient tant aux types différents de temps vécus qu'à la possibilité de vivre dans plusieurs temps sacrés, profanes, ou micro-temps. Faut-il, à notre tour, postuler une multiplicité de temps ? Nous disons bien « une » multiplicité, car il existe une infinité de « niveaux » auxquels on peut la définir. Néanmoins, pour répondre à une telle question, il semble insuffisant de s'en tenir à une description de la multiplicité. Le temps ne serait-il pas un caméléon ? De fait, nous postulerons cette pluralité, mais pas sans avoir recherché un concept de temps fédérateur.

B.4.2. A la recherche d'un temps fédérateur.

Une conception du temps qui semble *a priori* fédératrice, du moins dans nos sociétés occidentales, est celle liée à sa négativité. Elle suppose en effet que **le temps est ce qui amène l'apparition et la disparition des choses et des êtres.**

Cette phrase ne doit pas être prise comme définition, même dans un sens minimaliste. En revanche, selon ce postulat, le temps est identifiable - et certainement pas réductible - à un rapport à la finitude des choses et des êtres⁹. Nous fondons ce propos sur - entre autres - M. Conche :

“ Pour l'étant, [...] que signifie le temps ? Qu'avant d'être, il n'était pas encore, et qu'après avoir été, il ne sera plus.[...] Cela suppose trois moments : celui ou l'étant (ou l'événement, ou le phénomène) n'est pas encore, celui où il est, celui où il n'est plus. La seule distinction qui soit essentielle au temps est celle du passé, du présent, et du futur ”.
([Conche, 1990] p.136).

A partir du moment où l'on sait que l'on doit disparaître comme les êtres ou les choses que l'on a justement vus disparaître, on prend nécessairement conscience du temps, comme

⁹ Au sens des *êtres* humains, animaux....

finitude de soi et du monde. Si, au contraire du modèle kantien, le temps n'est pas un *a priori* immédiat de la conscience, il s'apprend par la finitude des étants.

Admettre cela revient à se situer dans une *ontologie*¹⁰ du temps. Cette ontologie est d'ordre *tragique*. Ce dernier terme relève, selon M. Conche, de l'acceptation de la finitude. Nous y voyons pour notre part le *temps tragique* de C. Rosset, tel qu'il apparaît non pas défini, mais illustré dans l'exemple suivant :

« [...] je me promène dans la rue, au pied d'un immeuble en construction ; un maçon fait un faux pas sur son échafaudage, tombe de 20 mètres à mes pieds et se tue. La nausée me monte à la gorge, mais, tandis qu'on emporte le corps sur une civière et que je contemple la mare de sang sur laquelle on répand du sable, je m'aperçois que je suis plongé dans une horreur intellectuelle et non sous le coup d'un bouleversement psychologique. En effet, je ne suis pas seulement en présence d'un spectacle tragique, je ne suis pas le témoin d'une 'situation', comme le serait le passant qui débouche d'une rue adjacente quelques instants après l'accident et qui, en présence d'un cadavre, croit découvrir la mort. En fait, je suis le seul à avoir saisi le tragique de la mort, non pas parce que le maçon s'est écrasé à mes pieds, mais parce que je l'ai vu, en l'espace d'une seconde, vivant, mourant, puis mort [...]. Le tragique, ce n'est pas le cadavre que l'on emporte, c'est l'idée que ce tas de chairs sanguinolentes est le même que celui qui est tombé il y a un instant, qui vient de faire un faux pas : [...] la représentation ultérieure d'un état à un autre, le mécanisme tragique ». ([Rosset, 1991], p.8-9).

Le temps procède de l'apprentissage violent de la finitude : la disparition des étants non seulement dans son immédiateté (sa « fixité », dirait Rosset), mais, au-delà, l'inversion temporelle qu'elle produit chez l'apprenant : l'avant (le début de la tragédie) n'est compréhensible qu'à la lumière de l'après¹¹.

Dans le même état d'esprit, on prête à Epicure l'expression d'« *accident des accidents* » pour qualifier le temps. Selon M. Conche, il faut entendre cette expression très forte par l'idée que le temps, en cela qu'il accompagne tous les accidents¹² de l'existence, constitue en lui-même un accident vis à vis de ces accidents. Epicure propose une approche singulière du

¹⁰ Nous entendons par là que nous reconnaissons un mode d'*être* au temps, et non un mode d'existence, laquelle est par définition *dans* le temps.

¹¹ La présence vivante du maçon, son faux pas, tout cela est éclairé par la mort du protagoniste.

¹² Le jour, la nuit, les affections, les non affections, les mouvements, le repos sont autant d'accidents qui adviennent aux choses.

temps, au travers de ce principe. Une première lecture pourrait mener à assimiler la position empiriste de Hume¹³ à celle d'Epicure. Mais, à ce point, l'expression « accident des accidents » nous éclaire sur le fait que le temps n'est pas appréhendable au travers d'une succession d'événements¹⁴. Cette succession, pour le Romain, conduit à l'idée de mesure du temps, qui n'est en rien le temps¹⁵.

Le second postulat lié à une telle conception est que **le temps est indépendant de l'activité humaine.**

Dans la mesure où ne le considérons pas comme un instrument, le temps apparaît bien comme ne dépendant pas de l'activité humaine. Sans quoi, l'homme aurait trouvé, ou serait en voie de trouver les moyens d'être immortel. Tout au plus pourra-t-il prolonger la durée des être et des choses, ce dont il a déjà su faire preuve, mais cela n'est en aucune sorte une manifestation de maîtrise effective du temps.

Sur ce point H.G. Gadamer fait la part entre « *le temps dont on dispose* » et « *la négativité* » du temps :

« Pourtant, ce qui se confirme en somme par là, c'est seulement que le temps est ici compris comme ce dont on dispose et ce qui, comme dans une présence insistante, se tient à notre disposition. C'est seulement dans des expériences limites que sa négativité devient, en tant que telle, impossible à ignorer » ([Gadamer, 1995], p.89).

Le fait de se tenir à notre disposition n'est pas congruent avec celui d'être maîtrisable. C'est là une différence essentielle due, en ce qui concerne le temps, à sa négativité : le temps « à notre disposition » ne nous suffit pas. Il nous glisse entre les doigts. H.G. Gadamer rappelle que l'expérience du trop tard n'est autre que celle de la fuite temporelle.

Alors, conception fédératrice, ou pur occidentalisme ? Cette question mérite d'être posée. Le temps de la pensée occidentale existe. Toutes les cultures ne le supposent pas. Nous voici donc confronté à un choix : admettre pour nous-même les postulats énoncés ci-avant, tout en les restreignant à un contexte culturel, ou chercher à éviter la question de l'ontologie du temps. La première attitude nous semble intenable, dans la mesure où un postulat a une prétention d'universalité. Nous nous engagerions dans un sophisme de la pire espèce. La

¹³ Ce rapprochement spatio-temporel peut paraître osé au lecteur. Pourtant, un dénominateur commun rassemble Hume et Epicure, à savoir la référence à Sextus Empiricus, qui introduit la notion d'accident, mais demeure sur la position dont Hume se fera l'écho.

¹⁴ Terme que nous assimilons abusivement à celui d'accident, pour des raisons étymologiques.

¹⁵ On note ici une opposition farouche aux principes Aristotéliens.

seconde nous semble plus honnête, de même que plus englobante. Nous n'en oublierons par pour autant la conception exposée ici, car elle nous semble le moteur de la volonté de maîtrise que nous mettrons en évidence dans les chapitres suivants. En effet, un temps tragique est, dans une large mesure, anxiogène. Il s'agit alors de s'en créer des images rassurantes. Or quoi de plus rassurant que quelque chose de maîtrisable ?

A ce point du raisonnement, il ne s'agit plus d'émettre une hypothèse, mais de poser nos propres postulats¹⁶, présentés dans la conclusion du présent chapitre.

¹⁶ Pourquoi présenter nos postulats théoriques à ce point du raisonnement ? Procédons par élimination :

- nous ne souhaitons pas les présenter en début, car ceux-ci auraient paru être énoncés au hasard ;
- nous ne voulions pas non plus les présenter en début de deuxième partie, dans la mesure où ils auraient constitué une « régression » du propos au niveau purement théorique.

Nous avons donc choisi de les présenter au terme de cette partie, ce qui nous permet de mettre en évidence leur caractère fédérateur. En d'autres termes, le lecteur remarquera qu'aucun des débats évoqués n'est effacé par leur fixation dans notre champ théorique.

Conclusion du chapitre I : postulats relatifs à la notion de temps.

Nous avons précisé notre position dans le paragraphe dernier. Il convient de l'exprimer sous forme de postulats, et de l'étoffer. Nous avons admis au début le paradoxe proposé par S. Weil, selon lequel le temps se manifestait mais n'existait pas. On pourrait déduire de cette idée que le temps n'est finalement ni plus ni moins qu'un nom placé sur un ensemble de phénomènes. Ce serait oublier que lesdits phénomènes ont un rapport immédiat à notre existence. Il paraîtrait plus sage de partir de la remarque de H. G. Gadamer rappelée en début de ce chapitre et présentant un problème philosophique comme une question que l'on ne sait pas poser, ou du moins à laquelle on ne sait pas répondre. Le temps constitue une question philosophique, dans la mesure où l'on ne peut y répondre de manière claire et univoque. Or qu'avons-nous constaté tout au long des débats évoqués ci-avant ? Les réponses examinées n'étaient-elles pas claires, et se voulant pour la plupart univoques ? La même remarque vaut pour le contrôle de gestion. Nous nous donnons, nous nous construisons un ensemble de réponses claires à la question du temps, et nous le faisons comme nous respirons, c'est à dire le plus souvent sans nous en rendre compte. Qui plus est, ces réponses ont un rapport intime à notre existence, nous vivons donc dans *ces temps*. Il est rare, et nous le verrons, que chacun vive dans une image unique du temps, ne serait ce que parce que sa vie le confronte à d'autres conceptions. Nous postulons même qu'il est impossible pour un *étant* de vivre dans un temps unique. D'où l'énoncé suivant :

Postulat 3 : les individus vivent dans, perçoivent, conçoivent des temps multiples.

Nous référant encore à M. Conche, nous admettons que, si nous considérons ce qui est dans le temps, "*les étants et leur mode d'être*" (op.cit., 1990), nous pouvons parler de temps multiples.

« Il y aura un temps physique, un temps biologique, un temps physiologique, un temps psychologique, un temps social » ([Conche, 1990], p.135).

La multiplicité relève - entre autres - d'une des « réalités¹⁷ » du temps, à savoir la pensée de l'étant. Le temps tel que nous le vivons, le concevons, ou croyons le percevoir serait justement le reflet de notre propre expérience du temps. Ceci est un paradoxe, et une pensée récursive : pour chaque être, le temps est une expérience du temps. Le temps ne serait pas s'il n'était pas pensé. De la multiplicité des étants, il résulte qu'il est donc à son tour multiple. On

¹⁷ Au sens large, comme peuvent l'employer Gadamer et Conche, ou encore dans le sens que donnent les constructivistes au terme de réalité (voir en particulier P. Berger et T. Luckmann).

aboutit alors à ce second paradoxe : le temps est unique *et* multiple. Multiple pour les raisons que nous venons de donner, unique dans son expression et dans l'interrogation qu'il suscite. Dans la suite « un temps » désignera donc une réponse que l'on se donne à la Question du Temps. Par « conception du temps », on entendra aussi « un temps ». Les conceptions que nous passerons en revue pour le contrôle de gestion sont exprimées de manière explicite et implicite. Nous tenterons donc de distinguer ces deux modes d'expression. En attendant, la question 2 exposée dans l'introduction de ce mémoire peut être reformulée ainsi :

« Quelles conceptions du temps la littérature de contrôle de gestion porte-t-elle ? ».

Chapitre II

Les temps portés par le contrôle de gestion

Fondements et techniques

Introduction

Dans le chapitre I, nous avons mis en place un ensemble de postulats sur lesquels nos travaux s'appuient, et qui reconnaissent entre autres une multiplicité de temps. Ce chapitre, pour sa part, est destiné à décrire, à partir d'une première étude de littérature, sinon les, du moins *des* temps portés par le contrôle de gestion, dans ses techniques et dans ses fondements. Nous nous attachons ici à mettre en évidence les expressions directes de ces conceptions temporelles, c'est à dire les moments de la littérature où l'on parle d'une conception particulière du « temps » en citant le terme. Il s'agit ainsi d'emplois délibérés de ce mot (ou du moins que l'on peut considérer comme tels), et pour cette raison d'objets d'étude différents de ceux du chapitre suivant (i.e. les expressions indirectes de conceptions du temps). Dans, une large mesure, cette seconde étape consiste à dresser un « catalogue critique » des temps expressément cités dans la littérature de contrôle de gestion.

Des « inventaires » de conceptions du temps ont déjà été proposés dans la littérature de gestion. Nous pensons précisément aux travaux de J. Bergadaà et d'A.C. Martinet.

J. Bergadaà (1987) a fourni une analyse riche et complète des approches du temps en marketing (cf. chapitre I de ce mémoire). N'abordant pas les mêmes thèmes que cet auteur, nous ne construirons pas notre étude en fondant notre approche sur une typologie de disciplines appliquées à la gestion (comme la sociologie, l'économie, etc...¹), mais en articulant nos références autour de conceptions particulières du temps.

Dans l'introduction du présent mémoire, nous avons esquissé à grands traits une brève histoire des temps exprimés directement dans la littérature de gestion. Il convient à la fois d'enrichir cette dernière, et de la concentrer sur les problématiques de contrôle de gestion.

¹ C'est justement ce que fait Bergadaà.

Afin d'engager ce propos, nous présentons rapidement des compléments généraux à ce que nous avons déjà développé à ce sujet.

P. Drucker (1954), rappelons-le, lie la « dimension-temps » dans la pratique de la direction à la nécessité de décider. A.C. Martinet (1991) établit plus précisément une correspondance entre des fonctions classiques de la stratégie d'entreprise et des conceptions différentes du temps. Il s'agit en premier lieu (et de manière explicite) du temps de la prévision. Il relève d'une métaphore mécaniste. Il ignore le temps passé (« résumé » par la seule phase de diagnostic) et fixe une « trajectoire identique » à tous les membres de l'entreprise. Les autres temps utilisés par la stratégie le sont de manière implicite : il s'agit de la durée (au sens bergsonien du terme), et de l'instant décisionnel. Le travail d'A.C. Martinet consiste en effet à rappeler que l'entreprise vit tant dans des processus « longs », tels l'apprentissage, la structuration, la construction d'une culture, que dans des moments « courts », marquant une irréversibilité dans l'histoire de l'organisation. Ce qui caractérise une décision stratégique doit, selon A.C. Martinet, « accentuer l'irréversibilité du cheminement de l'entreprise ». La brièveté du temps de la décision, opposée à l'impératif de flexibilité, fait du temps une variable d'action fondamentale pour la stratégie. Par ailleurs, « Il y a trois attitudes différentes à l'égard du futur : a) attendre et voir ; b) prévoir et préparer ; c) faire arriver. Ceux qui profitent le plus du futur sont ceux qui aident à le créer ». La planification, généralement, est limitée au stade b). Le « temps du projet » est censé illustrer l'attitude c) : « [il est] nécessairement lent, qui renvoie à l'intention volitive de la pensée thomiste et scolastique, à un imaginaire rationnel (l'utopie), à un mode d'anticipation cognitif (la prospective) et à un type flou (le projet lui-même). Ce temps du projet n'est en rien réductible au temps de la prévision. Il est fondamentalement la durée nécessaire à l'accomplissement de la vision tout en s'intégrant à une histoire. Porteur du passé et esquisse d'avenir » ([Martinet, 1991], p.54). En dernier lieu, le temps de la gestion correspond pour l'essentiel à « la gestion du temps » : gestion de la production, R&D, lancement de produits nouveaux, et autres problématiques analogues.

A.C. Martinet met donc en évidence des conceptions archétypales du temps. Notre démarche est analogue, à ceci près que nous avons cherché à différencier :

- les temps exprimés directement, dont traite le présent chapitre², et qui se sont révélés pour la plupart réifiés (i.e. réduits à des objets) ;
- des temps qui fondent des principes et une pratique de gestion (cf. chapitre III).

² Comme on pourra le voir par la suite, A.C. Martinet se consacre moins à cette catégorie qu'à la suivante.

Pour cette première étape, nous avons adopté la méthode suivante. En premier lieu, nous avons cherché à repérer les temps qui interviennent en contrôle de gestion, et ce au travers de la littérature pratique et théorique de contrôle de gestion. Une fois ces conceptions identifiées, il s'est agi de caractériser chacune d'elles. Pour ce faire, nous avons recherché, lorsque cela était possible, les fondements théoriques du contrôle de gestion qui pouvaient asseoir de telles conceptions. Dans ce cheminement, il a parfois été nécessaire, comme on pourra le constater, de « sortir » des fondements du contrôle de gestion *stricto sensu*. Au terme de cette étape, nous avons dégagé trois conceptions-types, à savoir le temps 1°) comme quantité, 2°) comme rythme, 3°) comme processus. Cette recherche réalisée, nous avons observé que ces schémas de temps avaient en commun un caractère « maîtrisable ». Il est important de préciser que, dans leur nature, ces conceptions ne correspondent pas nécessairement à des objets parfaitement maîtrisables - nous procéderons sur ce point à un examen au cas par cas. En revanche, leur « pratique », c'est à dire la manière dont ils sont associés à certains outils, plus généralement à certaines démarches de contrôle de gestion, a permis de mettre en évidence des hypothèses, implicites ou explicites, qui supposent le caractère contrôlable³ de ces temps. Ce sont ces « hypothèses de contrôlabilité » que nous avons tenté de mettre en évidence dans un troisième temps. Nous présentons dans ce chapitre les résultats de cette démarche d'investigation, en détaillant successivement *les* temps-types que le contrôle de gestion peut porter. Par « temps-types », nous entendons les archétypes de conception du temps, tels ceux que nous avons qualifiés de quantité, rythme, et processus.

Avant d'ouvrir ce « catalogue », nous nous permettons une remarque à propos d'une démarche analogue à la nôtre, du moins dans son interrogation première. Elle apparaît dans un travail d'économie, entrepris par M. Vaté. En posant la question « existe-t-il un temps économique ? », ce dernier cherche à « *savoir si le temps peut être décrit dans le langage économique et utilisé comme concept muni de caractères spécifiques qui, justement, ne sont pas suggérés par cette perception universelle primitive* » ([Vaté, 1976], p.23). Sa réponse n'a ni la forme, ni l'esprit d'un inventaire tel que nous essayons de le réaliser ici. M. Vaté préfère soutenir et étayer la thèse univoque de H. Guitton, selon laquelle le temps économique *serait* lui-même un bien économique. Au terme de notre recherche, il semble que cette réponse soit réductrice par rapport aux conceptions du temps portées par la gestion, dont la portée est certainement moins spécifique, mais couvre un spectre de représentations plus large.

³ Au sens de « to control » en anglais, « être maître de », « se rendre maître de ».

A. Le temps-quantité.

Le temps considéré comme une quantité limitée et non stockable est porté par les modèles économiques. R.B. Settle (1979) le qualifie de « temps économique » :

« L'étude du temps économique adopte l'optique selon laquelle le temps est un bien [commodity]. [...] La phrase « Le temps, c'est de l'argent » est caractéristique de cette optique et fait allusion à l'équivalence possible entre temps et biens » ([Settle, 1979], p.448)⁴.

M. Vaté, de son côté, fait appel plus précisément aux critères de définition d'un bien économique, à savoir l'**utilité**, la **disponibilité** et la **rareté** (cf. [Vaté, 1976], p.24-25). Selon ce dernier, l'utilité du temps économique est assurée, en cela que la temporalité se situe au centre de la vie économique. Par ailleurs le temps conçu en économie est absolument disponible, s'offrant à tous sans restriction, avec pour limitation sa seule rareté. Cette rareté, justement, se mesure à l'aune du caractère non stockable du temps.

Dans la suite, bien que la conception que nous présentons se fonde sur le propos économique, nous en abandonnerons le vocabulaire au profit de celui de la gestion. Néanmoins, la conception du temps comme bien ou ressource a une histoire qu'il convient de rappeler. D'après A. Barrère (1973), les économistes classiques apportent une première formalisation de l'équivalence entre temps et biens. Smith, notamment lorsqu'il traite de la division du travail, considère le temps comme une quantité économisable, qui plus est *épargnable*⁵, la rareté⁶ servant d'opérateur de passage d'une métaphysique du temps à une conception économique de celui-ci. De son côté, Marx, en faisant du travail non seulement le fondement exclusif, mais encore *la* mesure de la valeur, place le temps-quantité au coeur de sa théorie. Le travail est une marchandise comme une autre, dont la quantité nécessaire à la production d'un bien s'appréhende à l'aune de la durée consacrée à cette tâche. Ce temps de travail a lui-même une valeur, celle de la durée du travail nécessaire à la production des moyens de subsistance des travailleurs⁷.

⁴ Notre traduction.

⁵ Les termes exacts employés par Adam Smith dans l'édition de 1775 de « la Richesse des Nations » sont *to save* et *to spare*. Le temps n'apparaît que comme un bien fongible entre autres.

⁶ En appliquant le terme de rareté à une théorie du XVIIIème siècle, nous sommes conscient que cette notion est beaucoup plus tardive (Walras, 1873), mais elle traduit bien le caractère utile et limité en quantité que Smith attribue à ce qu'il appelle le temps. D'ailleurs, chez Walras, la mesure des « capitaux personnels » s'effectue en termes de durée potentielle de travail. L'échange en détermine alors la valeur.

⁷ Cette dernière équivalence est d'ailleurs tirée de l'idée classique de rémunération naturelle (Ricardo). C'est sur la base de ce raisonnement que Marx bâtit la théorie de l'aliénation : lorsque le jeu d'équivalences décrit ci-dessus est faussé aux dépens du travailleur, il y a aliénation.

A l'instar de Smith, Böhm-Bawerk (1973), conçoit le temps en premier lieu comme objet d'arbitrage entre travail et loisir. C'est notamment à partir de cette hypothèse que vont se bâtir les modèles micro-économiques d'affectation du temps conçu comme étant à la disposition de chacun, chacun l'allouant à différentes activités, dont en particulier le travail et le loisir. Les théories produites par G. Becker (1965), en particulier, présentent un modèle d'allocation connu que d'autres ont enrichi par la suite. On pourra remarquer que l'ensemble des conceptions quantitativistes du temps présentées dans ce qui suit se font l'écho de la définition *classique*⁸ de celui-ci.

A.1. A la base, un modèle micro-économique d'affectation du temps.

Sous une forme simplifiée, on peut présenter le modèle de G. Becker comme suit. Un individu cherche à maximiser son utilité sur un ensemble de biens (matériels ou immatériels) consommables⁹. Ces biens x_i sont consommés en quantités q_i et chacun consomme à son tour un temps (unitaire) t_i . On peut alors identifier x_i au vecteur (q_i, t_i) . Il s'agit lors de satisfaire à l'optimisation sous contraintes suivante :

$$\text{Max } U(x_1, x_2, \dots, x_i, \dots, x_n)$$

Sous contrainte :

$$(1) \sum_i q_i p_i = W t_0 + r$$

$$(2) \sum_i q_i t_i = t$$

$$(3) t = T - t_0$$

avec T : temps disponible au total pour l'individu
 t_0 : temps de travail
 t : temps laissé à la discrétion de l'individu (temps discrétionnaire)
 p_i : prix unitaire de chaque bien x_i
 W : rémunération du travail (à l'unité de temps)
 r : revenus annexes (ou épargne, selon le signe)

⁸ Au sens des théories économiques classiques.

⁹ Il peut s'agir autant de biens matériels de consommation que de produits immatériels tels les loisirs ou encore les soins personnels.

Si l'on cherche à définir le temps porté par ce modèle, on pourra dire :

- qu'il s'agit effectivement d'une quantité limitée et mesurable¹⁰ ;
- que les durées « consommées » sont clairement définies et mesurables.

En bref, le temps de ce modèle n'est autre qu'une *ressource*.

A notre connaissance, ce modèle n'intervient directement ni dans la littérature de contrôle de gestion, ni dans les théories économiques qui sous-tendent la discipline de contrôle de gestion. En revanche, des formes proches de ce modèle d'allocation interviennent en gestion des délais, ce que nous abordons en différenciant trois approches¹¹, à savoir celle par le coût, par le critère de performance, et par le projet.

A.2. Le temps transformable en coût.

Dans les modèles de G. Becker, comme dans les hypothèses néo-classiques de Böhm-Bawerk, le temps est directement considéré comme une quantité. Cependant, comme il vient de l'être rappelé à partir des exemples de Smith et Marx, la quantification du temps en économie passe généralement par une chaîne d'équivalences (entre temps et bien, ou encore entre temps et valeur). Ce paragraphe s'attache à détailler certaines d'entre elles, liées en particulier au contrôle de gestion. Ainsi, en développant le principe d'imputation¹², Menger, puis Von Wieser (1973) jettent l'une des bases théoriques de la comptabilité analytique, où le temps consacré au travail est considéré comme un facteur de production entre autres, et possède donc une valeur.

¹⁰ La non stockabilité n'apparaît pas dans ce modèle, dans la mesure où l'on travaille sur une période donnée. C'est sur une série de périodes que cette contrainte se manifeste, dans la mesure où les reports de consommation de temps sont impossibles.

¹¹ Il serait présomptueux de prétendre à l'indépendance de ces trois approches. On remarquera à l'occasion leur interdépendance : un coût, nous dira M. Lebas ([Lebas, 1995]), peut aussi constituer un indicateur de performance.

¹² Menger se situe dans une approche cumulative des facteurs de production. Son système fonde en partie la comptabilité dite par produits. C'est différent pour von Wieser, pour qui l'imputation consiste à identifier la part de valeur du produit final imputable à chacun des facteurs de production. Cette seconde approche évoque les prémisses d'une comptabilité construite à partir de modèles de causalités. Néanmoins, l'idée de Von Wieser selon laquelle l'exploitation d'un facteur de production contribue à la valeur des autres facteurs employés en même temps que lui n'a été retenue, à notre connaissance, par aucun modèle de comptabilité analytique.

A.2.1. Le temps quantifié comme clef de répartition dans la méthode des sections homogènes.

Cette approche est directement liée aux débuts du taylorisme. De nombreux travaux en matière d'histoire de la comptabilité sont à présent à notre disposition (cf. par exemple [Nikitin, 1990], [Bouquin, 1993] ou [Bouquin, 1994], pour le contexte français). Sur la genèse de la comptabilité des coûts, nous nous référerons essentiellement à H. Bouquin. Selon cet auteur (1994, p.15), Gantt serait l'un des premiers, en 1915, à produire une méthode d'analyse des coûts. Cette méthode est baptisée « imputation rationnelle » par le Lieutenant Colonel Rimailho en 1928. H. Bouquin précise la différence d'optique entre français et américains d'alors. Aux Etats-Unis, on cherche avant tout à gérer l'évolution des coûts, alors qu'en France, le calcul de ce que Rimailho appelle déjà le « prix de revient » constitue un pôle de préoccupation. Dès cette période, le volume horaire consommé par un produit se présente comme une *clé rationnelle* d'imputation des coûts fixes. Ce que nous appelons coûts fixes correspond, en référence au Plan comptable de 1982, tous les coûts autres que ceux variant directement en fonction du niveau d'activité. La méthode du coût complet¹³ qui se perpétue aujourd'hui serait donc une survivance des travaux de Rimailho. Le ratio d'imputation rationnelle est calculé à partir d'un niveau normal d'activité. Dans l'application de ces méthodes, il est fréquent d'utiliser des clés du type¹⁴ :

$$\frac{\text{frais fixes}}{\text{nombre d'heures main d'oeuvre}}$$

Ici le terme de temps est logé à la même enseigne que la surface des locaux, le nombre d'employés, et autres critères « rationnels » de répartition des frais fixes. Ce temps est une *ressource* parmi d'autres, dont la quantité consommée varie selon le niveau d'activité de l'entreprise. Nous ne chercherons pas ici à remettre en cause la pertinence d'une telle méthode. Nous en tirerons simplement le constat d'un temps réduit à une clef de répartition.

A.2.2 La comptabilité par activités ou la subsistance du temps comme clé de répartition.

La comptabilité ABC (*Activity Based Costing*), communément appelée comptabilité par activités, propose de modéliser différemment les flux dans l'entreprise. A la base de cette

¹³ Bouquin fait remarquer que le plan comptable de 1947 a baptisé « méthode des sections homogènes » la démarche mise à jour par Rimailho, tout en montrant les limites de cette adoption :

« Alors que les travaux de la commission Rimailho avaient mis au jour des principes fondamentaux comme celui de l'homogénéité nécessaire des blocs de coûts, le Plan 1947-1957 généralisait hâtivement une technique de calcul (les sections) adapté à un environnement industriel précis (la production par lots différenciés dans les industries de main d'oeuvre) ». ([Bouquin, 1994], p.105).

¹⁴ Le nombre d'heures main d'oeuvre est calculé justement pour un niveau d'activité normal.

nouvelle représentation, on trouve souvent la recherche des finalités de la consommation des ressources dans l'entreprise. Le but de cette manoeuvre est essentiellement de faire de la comptabilité de gestion un reflet possible du fonctionnement économique de l'entreprise. Cette démarche est née d'une critique du modèle tayloriste porté par la méthode des sections homogènes, dont le fond ne concerne que peu ce propos. C'est au contraire sur les détails techniques d'une telle méthode qu'il convient de s'attarder. D'après la définition donnée par P. Lorino (1991) une activité est un *ensemble de tâches élémentaires contribuant à une même finalité* (ou *output*)¹⁵. Si bien que l'on passe d'un système où les ressources étaient consommées « directement » par les produits, à une chaîne de consommation ressources-activités-produits. La consommation des ressources par les activités est identifiée au travers de *cost drivers* (inducteurs de coûts) que M. Lebas (1991 et 1992) définit clairement comme les causes précises de la consommation des ressources.

Demeure la « ventilation » de ces coûts des unités dans les activités. Un inducteur classique est le nombre d'heures passées sur chaque activité. Le « *Time Budget* » (budget fondé sur l'emploi du temps) est la base de l'application pratique d'une comptabilité ABC. La question posée au personnel est toujours de l'ordre : « Comment avez-vous alloué votre temps » ? La réponse porte sur des activités. P. Lorino donne à ce sujet des indications précises :

Lorsqu'un même service conduit plusieurs activités différentes (ce qui est le cas en général), on répartira ses dépenses (budgétées et réelles) activité par activité :

1°) La répartition des dépenses de personnel par activités peut se faire de plusieurs manières :

- sur la base d'une répartition globale des heures de travail du service entre activités ; cette méthode, très simple, présente un risque de biais importants si les niveaux de salaire à l'intérieur du service sont très hétérogènes, et si la répartition du temps entre activités varie beaucoup d'une catégorie de personnel à l'autre : le coût des activités fortement consommatrices de qualification sera sous-estimé ;

¹⁵ Précisément, selon Lorino :

« Une activité est un ensemble de tâches élémentaires :

-réalisées par un individu ou un groupe,

-faisant appel à un savoir-faire spécifique,

- homogènes du point de vue de leurs comportements de coûts et de performance,

- permettant de fournir un output [...],

- à un client interne ou externe,

- à partir d'un panier d'inputs (travail, machines, informations) » ([Lorino, 1991], p.40)

- sur la base d'une répartition des heures de travail entre activités, catégorie de personnel par catégorie de personnel ;

- sur la base d'une répartition des heures de travail entre activités individu par individu : méthode la plus précise mais la plus lourde.

2°) La répartition des autres dépenses peut parfois se faire de manière directe [...] ou sur la base de paramètres jugés pertinents pour cette affectation : effectifs, heures de travail, mètres carrés occupés par les activités respectives du service » ([Lorino, 1991], pp.110-111).

Comme dans la pratique du coût complet, le temps de la méthode demeure une quantité limitée et non stockable mise à disposition d'activités variées. Plus que jamais, le temps constitue une base de répartition des coûts de personnel¹⁶.

A.2.3. Le temps-unité de facturation.

La méthode des sections homogènes admet que l'on fasse du temps une unité de facturation. Les règles traditionnelles de calcul de prix de cession interne ou du prix de vente d'un produit obéissent à cette méthode.

Que dire du *Target-Costing* ? Rappelons que cette démarche consiste avant tout à se fixer un prix de vente-objectif, fondé sur la perception que l'on peut avoir de ce que le client veut payer pour consommer le bien ou service concerné. C'est en remontant aux finalités des coûts que l'on établit, sur la base du prix de vente-cible, des coûts objectifs pour chacune des activités. La méthode du *Target-Costing*, en fin de compte, reproduit le cheminement inverse de celui décrit dans le paragraphe précédent. Dans un tel domaine d'application, le temps est traité comme une ressource. On cherchera donc à réduire son coût ou sa consommation par certaines activités (pour plus de détails, on se reportera aux analyses du chapitre VI).

L'utilisation du temps comme unité de facturation suppose de surcroît la connaissance de la durée passée à chaque activité ou tâche facturable. C'est une exigence soulevée par R.N. Anthony, J. Dearden et V. Govindarajan (1992, p.774-775) ; si une trace de la répartition

¹⁶ Lorsque M. Lebas nous dit :

« La méthode ABC permet de se libérer de la domination de l'heure de main d'oeuvre ou de l'heure machine qui caractérise la méthode des sections homogènes » ([Lebas, 1992],p.63).

nous comprenons « libéré des ces ratios comme clés quasi-exclusives de répartition des frais fixes ou des coûts indirects ». Comme le fait remarquer P. Lorino (qui formule la même critique du taux horaire p. 27 de [Lorino, 1991], les heures de travail demeurent des paramètres potentiellement pertinents de répartition des coûts. Quant à la ressource « personnel », sa ventilation demeure quasi-exclusivement effectuée à partir du « Time budget ».

du temps consommé existe, c'est généralement le critère de facturation (interne ou externe) utilisé¹⁷.

A.3 Le temps comme critère de mesure de la performance.

A.3.1. Une remise en cause ancienne.

D'après C. S. George (1972, p.61 et suiv.) la fonderie de la Boulton Watt and Company située à Soho serait l'un des premiers lieux où auraient été utilisés - momentanément - des temps standards de fabrication. Cette étape historique marque le passage du paiement à la pièce au paiement à la journée. Cette rémunération est fondée sur un ratio standard du nombre de pièces à produire dans la semaine, tout dépassement du standard occasionnant des primes. Le temps devient un *dénominateur*. Les premiers ratios d'*efficience* voient le jour. Or le schéma classique d'un ratio d'efficience s'écrit de la manière suivante :

$$r = \frac{\text{OUTPUT}}{\text{INPUT}}$$

L'*input* représente l'ensemble ou une partie des ressources consommées en vue de l'élaboration de l'*output*. Dans un ratio ($\frac{\text{nombre de pièces}}{\text{temps passé à les produire}}$), le temps est une fois de plus considéré comme une ressource entre autres¹⁸.

L'*étude du temps* (*Time study*) va devenir l'une des bases du management scientifique tel que le conçoit F.W. Taylor¹⁹. (cf. [Vatin, 1990]). Par rapport aux méthodes de rémunération de Soho, l'apport de F.W. Taylor n'est pas seulement technique, il est philosophique. De dénominateur, le temps de réalisation d'une tâche peut être érigé en standard. C'est justement ce qui va être réalisé dans les entreprises américaines des années 1920-1930²⁰.

Cependant, les années 1950 voient naître une première vague de critiques à l'encontre de l'utilisation du temps comme critère de mesure de performance. En 1956, F.J. Jasinsky

¹⁷ Chez ces auteurs, les autres modes de facturation (forfait d'intervention, rémunération sur le volume monétaire des opérations effectuées...) sont considérés comme des formules de remplacement du critère « temps ».

¹⁸ D'aucuns verront dans cette formule une analogie de la définition newtonienne de la vitesse. C'est -à notre sens- accorder trop d'importance au temps de la productivité, qui n'est après tout considéré et conçu que comme un ratio d'efficience *entre autres*. Si l'on doit y reconnaître une analogie, celle-ci - nous semble-t-il - doit être limitée à un aspect strictement calculatoire.

¹⁹ Rappelons au passage que Gantt, l'un des pères de l'analyse des coûts, a été un disciple fidèle de Taylor.

²⁰ A. Chandler (1989) décrit comment Donaldson Brown, de la trésorerie de Du Pont à la délégation des finances de General Motors, met en place des systèmes de standards et d'évaluation de la performance fondés entre autres sur des mesures de temps.

écrit un pamphlet sur les contrôles d'efficience, tels qu'ils sont utilisés encore dans l'entreprise :

*« Alors que, comme nous le verrons, il est dangereux pour le manager de se fier à un quelconque ratio d'efficience, les contrôles qui causent le plus de problèmes sont ceux fondés sur ou provenant de l'idée que l'efficience d'un opérateur ou d'une entité peut être déterminée en mesurant le temps effectivement passé à réaliser une tâche, et en le comparant à un « temps standard » prédéfini ».*²¹ ([Jasinsky, 1956],p.105).

A partir d'un cas d'entreprise sidérurgique, cet auteur détaille ce qu'il considère comme le pourquoi de la faillite de tels critères. Parmi ses arguments, deux concernent directement l'idée de temps.

1°) Il est nécessaire d'assouplir les règles faisant appel à des temps standards. Des événements imprévus dans l'élaboration du standard peuvent mener à des écarts colossaux²².

2°) Les indicateurs temporels doivent tenir compte de l'intervention des contrôleurs. La mise en place d'actions correctives entraîne sur le coup une perte de temps qui, à nouveau, apparaît dans les indicateurs²³.

Si la critique en elle même demeure actuelle, les arguments - dans leur détail - ont vieilli, dans la mesure où l'utilisation de ces critères semble aujourd'hui plus circonspecte. En ce qui concerne plus précisément notre propos, F.J. Jasinsky insiste particulièrement sur la faiblesse du critère temporel dans la mesure de performance. En dénominateur, une ressource quelconque est consignée à hauteur de sa consommation effective. A l'inverse, dans la mesure évidente où l'on ne peut le reporter, le temps perdu est assimilé au temps effectivement utilisé à produire l'*output*. On mesure ici les limites des démarches de quantification du temps entreprises par le management scientifique.

²¹ Notre traduction. Dans le texte original :

« While, as will be seen, it is dangerous for management to rely on any one single index of efficiency, the controls that cause most of the trouble are those based on or derived from the concept that the efficiency of an operator or department can be determined by measuring the time actually spent to complete an item against a predetermined « standard » time ».

²² F.J. Jasinsky cite l'exemple du changement de machines, programmé mais non pris en compte dans les standards, ce qui occasionne pour un ouvrier interrogé plus de vingt points de pertes sur son indice d'efficience (sur base cent).

²³ (cf.[Jasinsky, 1956], p.106-107). L'auteur montre dans quel cercle vicieux « perte d'efficience-intervention du contrôle-perte de temps supplémentaire-perte d'efficience » certains ouvriers se trouvent pris.

Quid des critiques de F.J. Jasinsky si l'on ne considère plus le ratio en valeurs absolues, mais en différentiel ? Considérons la formule suivante (pour une période donnée) :

$$r' = \frac{\Delta \text{ Résultats obtenus}}{\Delta \text{ Moyens mis en oeuvre}}$$

(d'après [Pesqueux, Martory, 1995], p.243).

Quand les moyens correspondent à « du temps », on retrouve les problèmes soulevés par F.J. Jasinsky, formulables en d'autres termes :

- l'amplitude de variation des Δ est plus importante que sur un volume global ;
- la distinction entre le temps perdu et le temps effectivement productif n'est toujours pas réalisée, à tel point que la signification du (Δ temps) demeure toujours douteuse (alors qu'elle est plus claire *a priori* pour n'importe quelle ressource stockable).

Si le critère-temps est fortement remis en question dans de nombreux secteurs, certaines activités semblent ne pas pouvoir s'en départir, comme le montre le paragraphe suivant.

A.3.2. La survivance du temps comme *input* dans certains secteurs.

C'est à partir d'un exemple donné par R.N. Anthony, R. Dearden et V. Govindarajan (1992, p.773-779) que le propos qui suit est conçu. Partant du cas des organisations « professionnelles » (cette notion semblant pouvoir être généralisée aux services en général), ces auteurs montrent la nécessité de faire intervenir le nombre d'heures allouées par les individus à chacune de leurs activités :

*« L'output d'une organisation professionnelle ne peut pas être mesuré en termes physiques, tels des tonnes ou des mètres. Nous pouvons mesurer le temps qu'un avocat passe sur un cas, mais c'est une mesure d'input, et non d'output ; l'output, c'est l'impact du travail de l'avocat, et ceci ne peut pas être mesuré par le nombre de pages du plaidoyer, ni le nombre d'heures passées au tribunal ».*²⁴ ([Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992], p.773).

²⁴ Notre traduction.

« The output of a professional organization cannot be measured in physical terms, such as units, tons or gallons. We can measure the number of hours a lawyer spends on a case, but this is a measure of input, not output ; output is the effectiveness of the lawyer's

V. Malleret (1993, 1994) élargit la problématique de mesure de performance dans les centres de coûts dits discrétionnaires. Elle montre entre autres que la première des méthodes employées (en termes de fréquence) repose sur le contrôle budgétaire, c'est à dire sur la mesure des moyens mis en oeuvre.

Lorsque la mesure de la performance s'effectue à partir de l'*input*, le temps consacré à la tâche vient à nouveau au centre des préoccupations. Il s'agit en particulier de déterminer « l'emploi du temps » de son personnel. Qu'il s'agisse d'enseignants, d'ingénieurs, de scientifiques, d'auditeurs dans la profession comptable, le recueil de ces données rencontre des obstacles techniques (on ne se rappelle pas exactement le temps consacré aux tâches d'une journée) et humains (les « professionnels » admettent difficilement d'avoir à faire un rapport de leurs activités sur une période de temps donnée). Pour les budgets, les standards et les prévisions sont établis en termes de temps. Pour la mesure de performance, on fait appel à un ratio (« *billed time ratio* »), calculé comme suit :

$$r = \frac{\text{temps facturé}}{\text{temps de travail disponible}}$$

Les limites de ce modèle reposent, selon les auteurs, sur la simplification qu'il opère. Par ailleurs, ce critère donne difficilement lieu à l'élaboration de standards. Tout au plus peut-on fixer pour ce taux une borne inférieure et une borne supérieure, éventuellement une moyenne ([Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992], p.773-779).

A.4. Le temps du projet.

Le « projet » est entendu ici dans son sens technique, celui porté par l'expression « gestion *de* projet ». Il nous a semblé que cet ensemble de techniques, souvent inséré dans les ouvrages de contrôle de gestion, méritait d'être pris en considération. Ce que nous qualifions de « temps du projet » correspond à ce qui caractérise - entre autres points - une telle démarche dans son aspect *technique* à savoir : la répartition des tâches dans la durée²⁵. L'un des fondements de la gestion de projet est justement la maîtrise des délais. Une méthode a été mise au jour dans les années 1940 pour répondre à cette exigence. Le PERT est censé fournir des éléments de réponse au problème formulé comme suit :

work, and this is not measured by the number of pages in a brief or the number of hours in the courtroom ».

²⁵ Nous tenons en effet à préciser qu'un projet porte certainement d'autres temps que celui évoqué ici. Mais, à notre sens, la différenciation s'opère sur ce critère. Il aurait pu convenir d'employer le terme plus précis « d'ordonnement ».

*Comment mener un projet à terme à la date souhaitée, tout en tenant compte de la durée et l'enchaînement des travaux nécessaires à son achèvement ?*²⁶

Les premières méthodes *générales*²⁷ et *formalisées* de recherche d'ordonnancement optimal remontent à la seconde guerre mondiale. Les chantiers de construction des « Liberty Ships » sont alors un des principaux laboratoires d'expérimentation de techniques d'ordonnancement nouvelles tant par leurs fondements que par leur transférabilité. Elles demeurent un secret d'état jusqu'à la fin des années 1940. C'est néanmoins au cours de la guerre froide que ces méthodes se trouvent enrichies et développées sur une même base : la recherche d'un chemin critique sur un graphe. En 1958, on les regroupe sous le sigle de PERT (Program Evaluation and Review Technic). Curieusement, la première méthode PERT aboutie est née dans le secteur privé, des travaux de Walker et Kelley pour la Du Pont de Nemours. Elle sera récupérée un an plus tard par l'Etat Fédéral américain, afin de rattraper les retards accumulés par rapport à l'Est en balistique nucléaire. Utilisée par la NASA, cette technique « miracle » sera ensuite diffusée dans le monde de l'entreprise. Très vite, on l'appliquera à des domaines autres que la simple gestion des délais, à savoir celle des coûts, de la trésorerie ou encore dans la réalisation de circuits informatiques.

Notre objectif n'est pas ici de détailler les méthodes de gestion des délais, mais de considérer la manière dont le temps y est traité, ou plus exactement, d'identifier le *temps* de ces démarches. Pour rendre compte de ces conceptions, nous faisons appel à un ensemble d'ouvrages de base de la gestion de projet, lesquels abordent entre autres les méthodes PERT. Les citations et les résumés qui suivent ont été choisis parmi les plus caractéristiques du ou des temps que peut porter un projet.

- « *Un projet nécessite des efforts - du temps et des coûts* » ([Vallet, 1996], p.8).
- « *Planning the Time-Scale [is essential for a project]* » ([Lock, 1989], p.88).
- F.L. Harrison (1985) propose une revue technique d'élaboration et de formalisation des plannings de projets en termes de délais et de ressources.
- G. Haran (1995) introduit son ouvrage sur les méthodes PERT par l'injonction suivante : « *Les enjeux : être maître ou esclave du temps ?* » (p.7). Les méthodes

²⁶ Cette question est une transposition possible des problématiques de gestion de production (enchaînement des opérations).

²⁷ Nous insistons sur les termes « général » et « formalisé », qui permettent de dater assez précisément l'origine de ces méthodes. Des recherches informelles d'ordonnancement optimal apparaissaient aux XVIème siècle en république vénitienne (arsenal).

d'ordonnancement sont présentées comme une manière de maîtriser le temps, en quantifiant les délais, et en se donnant la connaissance la plus précise possible de l'avenir d'un projet.

- I. Chvidchenko et J. Chevallier (1994) limitent leurs ambitions à une « *maîtrise des délais* »²⁸ (p.203), à laquelle ils comptent aboutir à l'aide de méthodes PERT. Pour introduire ces dernières, les auteurs adoptent une démarche rare dans ce type d'ouvrage, consistant à poser des définitions, dont celle d'une durée :

« Une durée est une quantité de temps nécessaire à un acteur pour réaliser un travail déterminé. Ainsi, la durée d'une tâche dépend de la quantité de travail (nombre d'unités d'oeuvre) qu'elle nécessite (la charge) et de la quantité de travail que peut fournir le moyen requis (capacité disponible) : $durée = charge / capacité$ » ([Chvidchenko, Chevallier], p.204).

Il semble que ces deux derniers auteurs aient, à leur tour, lâché le mot : le temps est bien considéré une quantité²⁹. Quelles sont donc les caractéristiques du temps porté par ces démarches ? Une fois de plus, il est *une ressource*, dans la mesure où il constitue :

- 1°) Un **bien non stockable** à consommer avec circonspection, si possible sans excéder la quantité fixée au départ. C'est le but même des calculs de marge, et de la recherche du chemin critique.
- 2°) Un **bien fractionnable** et partageable entre tâches, certainement le seul moyen parfaitement transférable entre les activités.
- 3°) Une **quantité mesurable**, et dont la consommation est prévisible, voire probabilisable.

Il convient à présent d'élargir cette problématique à la gestion des délais dans quelque domaine que ce soit (ayant trait au contrôle de gestion).

²⁸ Au sens de Chvidchenko et Chevallier, « *un délai est un temps demandé, déterminant l'échéance d'une action* » ([Chvidchenko, Chevallier, 1994], p.203).

²⁹ La définition par le ratio corrobore cette conception.

A.5. La gestion des délais.

Ce point rejoint donc la problématique des projets. En effet, si l'on se donne un délai à respecter, on considère la durée qui nous sépare de l'échéance comme une ressource limitée, à consommer au mieux, du moins à ne pas épuiser, et convertible en coût. Dans la littérature relative au contrôle de gestion, les « sous-thèmes » peuvent être abordés comme suit.

1°) Les **délais de réalisation de projet** sont appréhendés selon deux axes :

- les méthodes de gestion *ex ante* des délais. Dans la littérature abondante sur ce pôle de préoccupation, citons [Harrison, 1985], [Lock, 1989], [Giard, 1991], [Archibald, 1992], [Chividchenko, Chevallier, 1994], [Haran, 1995], [Vallet, 1996] (voir paragraphe précédent) ;
- les méthodes de *suivi* du respect des délais. Sur ce point, la littérature se fait plus rare : I. Chividchenko et J. Chevallier (1994) proposent un dispositif fondé sur des contrats d'objectifs (en termes de délais), un suivi de réalisation des travaux, l'évaluation des conséquences des écarts calendaires, et en particulier des procédures nécessaires pour y parvenir. F.L. Harrison (1985) et V. Giard (1991) ajoutent à ces procédures la traduction des écarts de durée en termes de coûts (assimilation, dans l'analyse des écarts, d'un glissement calendaire à un écart de volume).

2°) On peut aussi approcher les **délais de réalisation d'opérations** selon deux thématiques :

- l'ensemble de la littérature abordant la comptabilité analytique (ou analyse des coûts) traite de la **mise en standard** de tels délais. Citons [Dearden, 1990], [Lebas, 1989], [Bouquin, 1993], [Burlaud, Simon, 1993], [Martory, Pesqueux, 1995]. La traduction en coûts des écarts sur standard se manifeste dans les écarts dits de processus ([Ardoin, Michel, Schmidt, 1990], [Lebas, 1989], [Dearden, 1990]).
- la **réduction des délais** de réalisation d'opérations est à son tour abordée :
 - comme un moyen de réduire le coût d'un produit, d'un projet. Les arbres d'analyse de la valeur font du délai un vecteur de réduction des coûts.

- plus récemment, dans les ouvrages traitant du *reengineering* (ingénierie des processus) considéré comme le passage obligé de la réorganisation des activités et des processus³⁰ (voir, dans [Hammer and Champy, 1993], l'exemple de IBM Credit, p.46-49, où temps de cycle et productivité sont explicitement liés).
- plus directement, à travers des méthodes de réduction des durées d'opération. La littérature sur les systèmes de production est particulièrement riche en exemples. J. Womack, D.T. Jones, et D. Roos (1990) montrent dans quelle mesure Ford est parvenu à une réduction des temps de réglage en n'utilisant que des machines monotâches. Ils détaillent plus particulièrement le développement des méthodes de changement de matrice lancé par T. Ohno chez Toyota dès la fin des années 1950³¹.

A.6. Synthèse

Dans ce paragraphe, nous avons détaillé les domaines liés au contrôle de gestion dans lesquels le temps est conçu comme une quantité. Au-delà du fondement économique classique d'une telle conception, nous avons distingué trois modes d'opérationnalisation du temps comme quantité, à savoir :

- Le temps que nous avons dit « transformable en coût », c'est à dire instrumentalisé
 - comme clef de répartition en analyse des coûts ;
 - comme unité de facturation ;
- le temps en tant que critère de mesure de la performance ;
- le temps comme durée d'opération, ou délai d'achèvement de tâche.

Dans le cas de la mesure de performance et de la facturation, le temps est explicitement considéré comme une *ressource*. En analyse des coûts, cette hypothèse peut être implicite,

³⁰ Dont l'objectif n'est pas seulement une réduction de coûts. A la fois efficience et efficacité sont visées par de telles démarches, quand l'ambition des chantres du *reengineering* n'est pas plus large.

³¹ Afin d'enrichir l'approche de [Womack, Jones, Roos, 1990], on peut se reporter entre autres à :

- [Shingo, 1992] pour une description des principes et méthode de gestion chez Toyota ;
- [Shimizu, 1993] et [Shimizu, 1994] pour une approche sociologique critique du modèle toyotiste.

notamment lorsqu'on prend le temps de travail comme clef de répartition dans la méthode des sections homogènes, ou explicite (c'est le cas particulier de l'ABC). Dans le troisième cas (i.e. la durée ou le délai), nous avons tenté de dépasser l'aspect « contrainte », afin de mettre en évidence des hypothèses implicites, lesquelles traduisent à nouveau l'idée de durée comme *ressource non stockable, fractionnable et mesurable*. C'est ainsi que nous définirons ce que nous avons appelé le temps-quantité, sans jusqu'à présent en définir les manifestations.

Il convient maintenant d'examiner en détail les modes de maîtrise liés à cette conception du temps. En premier lieu, une ressource est à disposition de ceux qui ont à l'utiliser. Ici, c'est le cas du temps-quantité, maîtrisable par définition. Le temps tel qu'il est conçu ici ne présente qu'une contrainte : c'est une ressource non stockable. C'est alors qu'interviennent les attributs que nous avons mis en évidence dans ce qui précède, à savoir le caractère fractionnable et mesurable. La durée est allouable à des tâches distinctes. De surcroît, il est possible de la mesurer *a priori* et *a posteriori*. En conséquence, il est possible de programmer, de gérer le temps. Ainsi conçu, le temps se définit comme un objet de maîtrise.

B. Le temps-rythme.

Le terme de délai, comme on vient de le voir, peut porter le sens d'une contrainte d'ordre quantitatif. Lorsque l'on traite de délai ou de fréquence d'évaluation de la performance, on se situe dans une approche moins quantitative que rythmique, au sens où les échéances liées au *feedback* ponctuent la vie d'une organisation. Le rythme provient d'un découpage dans la durée, lequel permet la circonscription, et donc l'analyse des phénomènes qui s'y produisent :

« Le temps de l'analyse est un temps créé, un temps discontinu »
([Guitton, 1970], p.123)

Le premier rythme auquel on pense est celui donné par l'activité comptable. Accordé dès ses origines (cf. [George, 1972]) au cycle de la terre autour du soleil, il circonscrit les activités économiques de manière relativement arbitraire. Si l'on cherche plus précisément à cadrer le temps de l'analyse sur les activités économiques, on va s'intéresser à un rythme de « retour informationnel », lequel peut être caractérisé selon deux voies. La première correspond à la « fréquence d'évaluation de la performance », qui se définit à l'aune du nombre de périodes couvertes par chaque échéance de *feedback*. On considérera dans ce cadre

la fréquence du suivi budgétaire, et la fréquence de *reporting*. La seconde est fondée sur la notion de « délai d'évaluation de la performance », entendu au sens de l'intervalle de temps séparant l'accomplissement d'une action (ou une prise de décision), et le moment où il convient de mesurer l'impact de ladite action (ou décision). Ce thème est relativement peu abordé dans la littérature de contrôle de gestion, qui propose souvent des évaluations périodiques, avec des délais de *feedback* les plus rapides possibles. C'est cette approche traditionnelle que nous envisageons en premier lieu, pour considérer ensuite l'interrogation liée à la notion de délai pertinent d'évaluation. On peut alors constater que, fondamentalement (dans sa conception et dans ses hypothèses propres), au travers de ces approches différentes (quand elles ne sont pas opposées) le temps des délais d'évaluation demeure sensiblement le même.

B.1. Définition de la période : le temps comptable.

H. Guitton (1970, p.123-124) définit ce que l'on appelle une « période » dans le cadre comptable ou économique :

« Littéralement parlant, la période, c'est [...] le chemin (odos) autour (peri). Le chemin autour du soleil définit la période annuelle qui a constitué la période objective la plus intuitive. Celle par rapport à laquelle l'équilibre budgétaire était pensé, obtenu, contrôlé » ([Guitton, 1970], p.123).

Le temps de la comptabilité repose sur ce concept de *période cadre*, c'est à dire sur l'idée d'un cadre temporel prédéfini à l'intérieur duquel on observe des phénomènes.

Au dire de P. Lassègue (1995), le temps comptable est conçu comme un écoulement régulier, à sens unique et irréversible, divisible en passé, présent, avenir. Le passé n'est pas modifiable. Sa connaissance a un intérêt juridique, et une faible utilité pour les choix et les décisions. Le présent est « *la limite dans l'épaisseur, avenir devenant passé* » ([Lassègue, 1995], p.311). L'avenir est inconnu ou incertain, « *mais on ne peut pas renoncer à le conjecturer* » ([Lassègue, 1995], p.311). Toute action tente de modifier favorablement l'avenir ; elle est par définition anticipatrice. Si, en effet, les postulats se reproduisent dans l'approche budgétaire, les objectifs n'ont rien d'analogue. Le « découpage » du temps ainsi conçu (on ne peut parler de découpage du temps que parce que les postulats retenus par la comptabilité le permettent) est par principe « arbitraire ». P. Lassègue précise à cet égard que la comptabilité traite le temps en variable discrète, découpée en tranches de longueur constante. Tout exercice est considéré comme indépendant des autres. On distingue parmi les processus ceux dont la durée est inférieure à celle de l'exercice et ceux dont la durée excède

cette dernière ou chevauche plusieurs exercices. Les seconds font l'objet de comptes à report. Ce classement permet de mesurer la situation patrimoniale en fin d'exercice et le résultat, variation de la situation patrimoniale pendant la période écoulée. Ce modèle du temps permet de fournir une grille descriptive de l'évolution de la richesse de l'entreprise :

« La période est définie par le calendrier et sans lien avec la durée des processus qui s'y déroulent ; c'est donc une période-cadre, imposée de l'extérieur et non une période-délai, calquée sur les processus observés. [...elle] se retrouve comme aplatie, réduite à un instant et dépouillée de son caractère temporel ; on peut la comparer à l'intervalle obscur qui sépare deux éclats de phare instantanés » ([Lassègue, 1995], p.319).

Ainsi, pour la comptabilité, ce qu'on appelle « le temps » paraît constituer également un « obstacle » :

« La comptabilité est obligée d'intégrer le temps, mais elle a du mal à y parvenir » ([Lassègue, 1995], p.312).

Les principes de nominalisme et de coût historique, la comptabilité de caisse³² rendent d'ailleurs compte de ce fait. La conclusion de P. Lassègue est sur ce point lapidaire : le modèle du temps comptable est voué à la description sur une période artificielle, induisant des rapports exclusivement rétrospectifs avec les événements, et traitée de manière a-temporelle.

B. 2. L'activité de suivi.

Nous fondons cette section sur la description précise que H. Jordan et J.L. Ardoin font de l'activité de suivi, dans un ouvrage consacré au métier de contrôleur de gestion, qui sera analysé ultérieurement (cf. [Ardoin, Jordan, 1978]).

D'après les deux auteurs, une fois le budget réalisé, il ne s'agit pas pour le contrôle de gestion d'attendre la fin de période pour évaluer l'atteinte des objectifs. Pour ces auteurs justement, le temps du budget est un délai, et non un cadre dans lequel on prend une photographie. Il doit permettre de suivre une progression, et ce, en particulier, à l'intérieur d'une période. En principe, l'évaluation infra-périodique doit permettre au manager de juger s'il est en passe d'atteindre les objectifs qu'il s'est engagé à atteindre. Si tel n'est pas le cas, il doit entreprendre des actions correctives. L'outil de suivi n'est d'ailleurs pas le seul budget,

³² L'information comptable provient de la comptabilité de caisse : recettes et dépenses. Il s'agit d'événements circonscrits dans le temps, voire instantanés, datables. Tout phénomène continu et diffus échappe à l'écriture.

mais le plan d'action. Le découpage du cycle budgétaire permet de poser des jalons périodiques concernant l'évolution des actions entreprises :

« Ces tranches périodiques servent au gestionnaire de points de repère pour évaluer ses réalisations. D'où l'importance de repères aussi fréquents que possible. Généralement, on utilise le mois. Cela est dû en partie à une habitude, car le mois est une étape naturelle (conventionnelle !) de la progression d'une année. Cela répond à certaines conditions pratiques en comptabilité : un certain nombre de comptes sont arrêtés en fin de mois (la paie, la fiscalité) et on est donc naturellement poussé à faire le point en fin de mois. La période mensuelle est assez longue pour être significative dans le déroulement de l'année sans être trop longue, permettant ainsi de mettre en oeuvre rapidement les actions nécessaires. [...] Mais ceci n'a rien d'obligatoire. Si elles sont suffisamment marquées, les phases du plan d'action sont plus intéressantes pour faire le point » ([Ardoin et Jordan, 1978], p.56).

Le principe traditionnel du suivi est la gestion par exception. En fin de période, la focalisation ne doit pas non plus être le budget. Fonder un système de sanctions-récompenses sur les écarts par rapport à la norme de résultat est perçu comme inique. Dans le cadre du contrat, idéalement, les critères d'évaluation du manager devraient être spécifiés à l'avance, et faire l'objet d'une convention entre les intéressés.

Dès la fin des années 1970, J.L. Ardoin et H. Jordan en attestent, l'un des soucis majeurs du contrôleur de gestion est le retour d'information rapide :

« [...] une bonne information qui arrive trop tard a beaucoup moins d'utilité qu'une information grossière disponible rapidement pour le manager qui doit prendre une décision » ([Ardoin et Jordan, 1978], p.62).

Un problème lié à celui-ci est posé par la fréquence de diffusion des résultats. Certaines activités nécessitent un *feedback* plus fréquent que d'autres. Il est donc nécessaire de s'aligner sur les besoins de chacune, en admettant pour contraintes non seulement la nature et la vitesse d'obtention des résultats correspondants, mais aussi la nécessité de comparer ceux-ci au budget³³. Dans le même ordre d'idées, les tableaux de bord conçus par J.L. Ardoin et H. Jordan demandent à être des moyens d'information rapides et fréquents.

³³ La fréquence de parution des résultats doit être un diviseur ou un multiple entier du mois, sans quoi la comparaison au budget mensuel est difficile, voire impossible.

A partir de cette analyse descriptive, on peut tenter de définir les caractéristiques du rythme induit par une démarche de suivi conventionnelle. Il convient de les détailler.

- Ce rythme est *régulier*. Il est périodique, d'une fréquence qui permet de concilier le besoin supposé de s'informer souvent et des contraintes techniques de deux ordres :
 - les contraintes liées directement au système d'information ;
 - les contraintes de contenu (un suivi trop fréquent pouvant nuire à la perception de certains mouvements, de tendances, cf. [Ardoin et Jordan, 1978]).
- adopté pour l'évaluation de la performance³⁴, ce rythme ne tient aucunement compte de celui donné par les échéances des décisions prises dans l'organisation ;
- ce rythme est *immuable*. Dans la mesure où sa référence, souvent comptable, est externe au fonctionnement des processus, aux décisions prises, les échéances demeurent les mêmes tant que cette référence demeure inchangée.

Il convient à présent de considérer les rythmes qui se rattachent à ceux des actions entreprises dans l'organisation. L'alignement du temps budgétaire sur le temps comptable peut sembler peu pertinent. Comme le souligne P. Lassègue, la différence fondamentale entre la période du budget et la période comptable se situe dans le fait que la première est un délai³⁵, et non un simple cadre. Pourtant le modèle traditionnel du contrôle de gestion tend à aligner le budget sur l'année comptable, probablement par commodité. En identifiant les deux périodes, et en allant parfois jusqu'à effectuer des rapprochements entre budgets révisés et comptabilité générale, les entreprises prennent acte de ce principe, et contribuent donc à vider l'outil budgétaire de son sens en lui assignant un rôle plus descriptif que normatif. Cependant, cette analogie entraîne une inversion de logique, qui consiste à faire du cadre de description une norme. Or, P. Lassègue souligne à juste titre que la comptabilité générale implique un rapport au temps « négateur », et ce au travers de la périodicité arbitraire comme des principes généraux, tels le coût historique, le nominalisme, la synchronie du compte de résultat.

³⁴ et non seulement pour le suivi budgétaire.

³⁵ La notion d'engagement et de contrat induit celle de délai.

B.3. Le délai pertinent d'évaluation.

Le concept de période cadre, et son application peuvent donc laisser perplexe, dans la mesure où la durée de cette période demeure sinon entièrement du moins partiellement sujette à l'arbitraire et à l'artifice. La détermination d'un cadre adéquat doit prendre en compte le temps d'accomplissement des phénomènes observés. C'est ce que R. Barre (in [Guitton, 1970], p.123) appelle la *période-délai*.

En contrôle de gestion, l'un des ouvrages de référence concernant l'évaluation est celui de K.J. Euske (1984, chapitre IV, pp.53-91). Citant A. Hopwood, cet auteur fait notamment la différence entre le *budget constrained* et le *profit constrained manager* (le manager « contraint par le budget », et le manager « contraint par le profit »). Le premier fait appel aux informations périodiques, alors que le second s'intéresse à l'impact à long terme de décisions prises au moment. C'est par cette première remarque que J.K. Euske semble³⁶ évoquer le délai d'évaluation de la performance, qu'il n'essaie d'ailleurs pas de définir. Le second concerne l'analyse du jugement comme mode d'évaluation. Sur ce point, l'auteur souligne que cette dernière démarche offre une appréhension *instantanée*, à défaut d'être précise et « objective » de la performance. Quant à la question « quand évaluer ? » (cf. [Euske, 1984], pp.65-66), la réponse de l'auteur est la séquentialité : on sait après et avant quelles étapes des processus de décision il convient de prendre des mesures de performance³⁷.

Il semble que J. Dearden soit l'un des rares auteurs³⁸ qui se soient penchés sur la question de la pertinence des délais d'évaluation. Se fondant sur une conception classique du contrôle³⁹, il introduit le concept de « *maximum time span of discretion* » (« délai maximum de discrétion ») :

« la durée qu'un employé pourrait utiliser à sa discrétion avant d'être corrigé et évalué par son supérieur »⁴⁰ ([Dearden, 1973], p.342, notre traduction).

³⁶ Cette circonspection est appelée par la multiplicité des lectures que l'on peut faire de ce passage. Euske ne fait-il pas simplement allusion à l'horizon temporel dans lequel se place un décideur ?

³⁷ Euske tire cette réponse de l'ouvrage de Stufflebeam, Foley, Gephart, Guba, Hammond, Merriman, et Provus, *Educational Evaluation and Decision Making*, Peacock Publishers, 1971.

³⁸ Lui-même fait allusion à E. Jacques, du Glazier Institute of Management dont les travaux sont censés avoir mis au jour la notion de « time-span of discretion ». Dans la littérature disponible, nous n'avons pas trouvé trace de ces travaux, notamment de l'ouvrage de Jaques, *Time Span Handbook* (Londres, Heinemann, 1966).

³⁹ La définition du contrôle adoptée par Dearden est, aux termes près, celle d'Anthony (1965) :

« Management control may be described as the process by which a manager ascertains that his subordinates are effectively and efficiently accomplishing the organization's objectives » ([Dearden, 1973], p.341).

⁴⁰ Notre traduction. Texte original :

« the length of time that an employee could use his own discretion before being reviewed and evaluated by his superior »

Il s'agit de la période maximale qu'un manager « puisse confier⁴¹ » à son subordonné afin d'être certain que ce dernier n'a pas réduit sa performance, en mettant en balance son rythme de travail et la qualité de ses prestations. Ce délai possède un certain nombre de caractéristiques, que nous rappelle J. Dearden.

1 - Le « *time span* » (délai d'évaluation) s'applique à la partie du travail laissée à la discrétion du subordonné (la discrétion désignant la situation dans laquelle le subordonné, en l'absence d'ordres de son supérieur, doit faire appel à son propre jugement pour accomplir une tâche). Le délai est alors clairement délimité, du moins en théorie :

« *Cette durée commence quand le jugement est exercé [par le subordonné], et prend fin lorsque le supérieur revoit ce jugement* »⁴² ([Dearden, 1973], p.343).

2 - Très précisément, E. Jaques, cité par J. Dearden, définit ce délai comme :

« *La durée nécessaire pour s'assurer que le subordonné prend acte de la marge de manoeuvre qui lui est accordée en deçà du standard* »⁴³ ([Dearden, 1973], p.343).

En d'autres termes, il s'agit, par ce délai, de s'assurer du fait qu'à peu de choses près, le subordonné aura fait usage du domaine laissé à sa discrétion. Plus ce domaine est large, plus le « *time span* » doit être long.

3 - Il semble donc clair pour J. Dearden que plus on monte dans une hiérarchie, plus ce délai est long.

Ces remarques remettent en cause le discours classique tendant à mettre en valeur la rapidité des procédures d'évaluation de la performance, et sur lequel nous reviendrons longuement dans les chapitres VI et VII. En fin de compte, pour des auteurs comme E. Jacques ou J. Dearden, la rapidité de « *feedback* » nous permet seulement de rapprocher le

⁴¹ Cette formulation peut paraître osée, mais nous l'empruntons à Jaques, cité par Dearden.

⁴² Notre traduction. Texte original :

« *This length of time begins when judgment is exercised and ends when the superior reviews the judgment* ».

⁴³ Notre traduction. Texte original :

« *The length of time it takes to ascertain whether the subordinate is exercising marginally substandard discretion* »

time span effectif du time span minimal⁴⁴. La somme des deux délais constitue ce que J. Dearden appelle « cycle temporel de *feedback* », que l'on peut représenter de la manière suivante :

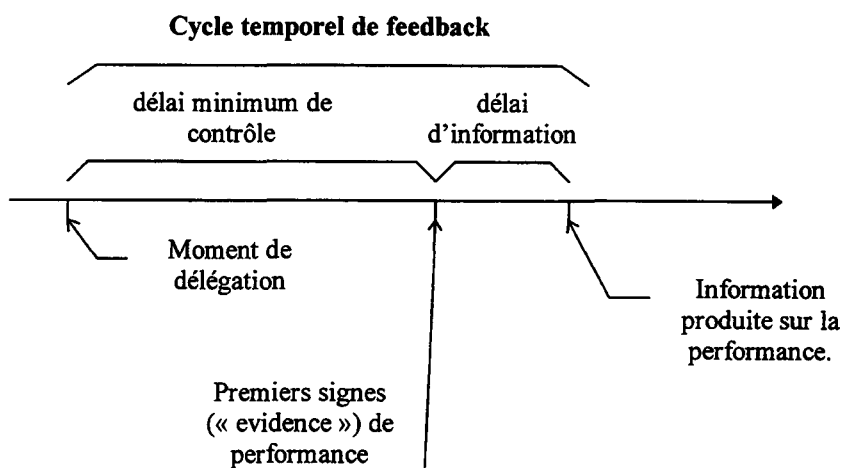


Figure 1 : Cycle temporel de feedback.

Plus le délai minimum de contrôle (« *minimum time span* ») est élevé, moins la réduction du délai d'information a d'importance. La réduction de ce dernier perd du sens si l'on travaille sur des actions qui s'étalent dans le temps. Le contrôle financier, en particulier, ne gagne rien à être effectué dans l'immédiat. Sur les activités de longue haleine, le contrôle trop fréquent conduit à « des informations inutiles ou déroutantes » ([Dearden, 1973], p. 348⁴⁵). Selon J. Dearden, un système de contrôle peut être complètement faussé par un tel excès de zèle :

« Une information hebdomadaire sur le profit d'une firme (pour ne rien dire du reporting quotidien qui a pu être proposé) peut complètement induire en erreur [ceux qui s'y fient] » ([Dearden, 1973], p. 348⁴⁶).

⁴⁴ En effet, J. Dearden rappelle que :

« Le *time span effectif* est plus long que le *time span minimal*, à cause du temps requis pour fournir au supérieur l'information sur la performance de son subordonné, une fois celle-ci appréhendable » ([Dearden, 1973], p.345, notre traduction).

⁴⁵ Notre Traduction.

⁴⁶ Notre Traduction.

La solution proposée par J. Dearden consiste à évaluer *a priori* le délai minimum de contrôle, et à procéder à un ajustement entre celui-ci et la période de *reporting*. Les enseignements qu'en tire cet auteur sont de trois ordres.

- Il est le plus souvent illusoire d'imposer un rythme de *reporting* unique à tous les membres d'une organisation fût ce à un même niveau hiérarchique.
- Le délai de *reporting* sur les centres de profit doit être adapté au délai minimal de contrôle. Il advient que l'année ne constitue même pas un délai suffisant, et que donc la comptabilité ne rende compte que d'informations trompeuses.
- Le principe de délai minimal de contrôle constitue une base pertinente de tri d'information.

La question du délai pertinent d'évaluation conduit à distinguer deux conceptions du rythme de *feedback*. La première, donnée par K.J. Euske, repose sur l'idée de « caler » au plus près le *feedback* sur les échéances des décisions ou des actions entreprises. La seconde, donne lieu à un rythme, original, dont les impulsions sont décalées selon la nature de l'action ou de la décision déléguée au subordonné. Quelle que soit l'option que l'on adopte, les rythmes décrits dans ce paragraphe possèdent des caractéristiques communes :

- ils sont *irréguliers*, puisque liés à ceux des décisions prises et des actions mises en oeuvre ;
- de ce fait, ils sont *changeants*.

B.4. Synthèse

Considérant les conceptions rythmiques du temps, nous avons mis en évidence deux courants distincts. Le premier porte l'idée d'un rythme régulier et immuable, par définition maîtrisé. Le second considère comme référence les échéances appelées par les actions mises en oeuvre et les décisions prises dans l'organisation. Sur le mode de maîtrise de ce temps particulier, les réponses des auteurs divergent. Certains en appellent à la rapidité des délais de *feedback* afin de s'aligner avec le moins de décalages possibles sur le rythme initial (celui des décisions et des actions). D'autres proposent d'évaluer *a priori* la durée nécessaire à l'évaluation pertinente des conséquences des actions entreprises ou des décisions prises. Contrairement au cas du temps quantité, le temps-rythme ne se conçoit pas de manière unitaire. Il n'en demeure pas moins la conception d'un temps maîtrisable.

C. Le temps-processus

Cette conception du temps peut être considérée comme le fruit d'une orientation dynamique de l'analyse économique : le temps n'est plus considéré comme une quantité figée, ou un délai, mais comme un déroulement d'événements, un *cheminement* (au sens étymologique du mot « processus »). Cette évolution se manifeste tout d'abord en macro-économie. C'est Clark (1847-1938, cf. [Barrère, 1973]) qui introduit des considérations de changement dans un corps d'hypothèse encore néo-classique⁴⁷. Ce passage de la statique économique à la dynamique passe avant tout par l'analyse séquentielle. L'école suédoise (Wicksell⁴⁸ en premier lieu, cf. [Barrère, 1973]) inaugure ce type d'approche, qui prévaut jusqu'à Keynes. C'est à la suite de la seconde guerre mondiale que naissent des avatars de l'analyse dynamique, tant au niveau micro que macro économique. Certains, parmi eux, sont liés à deux conceptions du temps qui intéressent particulièrement le contrôle de gestion. La première porte sur les processus discontinus ou continus de création de valeur, dont la théorisation (plus tardive que l'opérationnalisation) est due à J. Hicks. La seconde se réfère à la notion d'incertitude. En nous fondant sur le terme de processus, au sens de « processus stochastique », nous entendons par temps-processus les temps qui *amènent des événements*. Ils mettent l'individu en rapport avec ce qu'il appelle le futur. Que ce soit explicite ou non, un temps-processus se définit comme porteur d'**incertitude**. Ces conceptions apparaissent aussi bien dans les théories fondatrices du contrôle de gestion que dans certains outils.

C.1. Un modèle macro-économique de définition et de valorisation du capital.

Il convient ici de rappeler dans quel contexte se sont développés les travaux sur la valorisation du capital productif. M. Glais, dans l'avant propos à la version traduite de l'ouvrage de J. Hicks (1975), définit les travaux relatifs à la valeur actuelle capitalisée comme un retour au « fondisme ». Les classiques ont tendance à considérer le capital non pas comme l'exacte contrepartie des actifs, mais comme l'ensemble des fonds investis dans les stocks

⁴⁷ Les facteurs de changement, selon Clark, sont au nombre de cinq à savoir :

- l'accroissement démographique ;
- l'augmentation du capital ;
- les progrès techniques ;
- les changements survenant dans la nature et le volume de la demande ;
- l'organisation de la production.

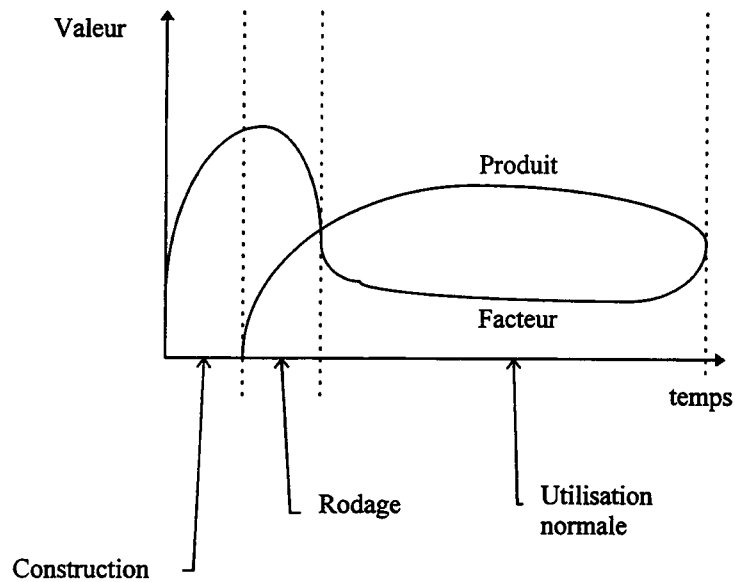
⁴⁸ L'analyse de Wicksel décompose en effet les événements économiques en grandes phases, telles les étapes de dérèglement, d'accumulation des déséquilibres, et d'équilibrage.

marchands. On l'évalue au coût historique. Porté par la révolution industrielle, le courant matérialiste souligne rapidement les limites du modèle marchand : le capital correspond désormais aux facteurs de production. Les matérialistes recommandent alors d'évaluer le capital à l'aune du coût d'acquisition des équipements productifs, en demeurant donc dans une approche historique (« backward-looking »). Pour le néo-fondiste qu'est J. Hicks, le coût historique n'a pas grande signification :

« [...] la contrepartie du capital se compose essentiellement de machines destinées à satisfaire des besoins présents et futurs. Il s'agit alors de mesurer le capital à partir de l'évaluation prévisionnelle des flux de produits que les machines sont censées dégager » (M. Glais, in [Hicks, 1975], avant-propos à l'édition française, p.VIII).

J. Hicks définit alors le capital comme la contrepartie d'un bien qui peut être utilisé pour satisfaire des besoins dans des périodes ultérieures. En cela il s'érige en théoricien - *ex post* - d'outils financiers tels que la valeur actuelle nette ou le taux de rentabilité interne. On peut résumer sa justification théorique par les points qui suivent.

1- Un processus de production est « une combinaison grâce à laquelle un flux de facteurs se transforme en flux de produits » ([Hicks, 1975], p.15). *Ex ante*, ces relations étaient modélisées dans un budget prévisionnel ; *ex post*, elles permettent de connaître les réalisations effectives. Un processus de production possède donc une nature temporelle et peut se représenter dans le temps, comme le suggère le schéma suivant (d'après [Hicks, 1975], p.116) :



**Figure 2 : Cycle de vie d'un produit
et de son facteur de production.**

2- Il existe une durée Ω au-delà de laquelle la rentabilité du processus décline.
Mathématiquement (VAN : valeur actuelle nette du projet) :

$$\forall t, t \neq \Omega, \quad VAN(t) \leq VAN(\Omega)$$

La différence $(VAN(t) - VAN(\Omega) \times \frac{(t - \Omega)}{|t - \Omega|})$ est la **valeur capitalisée** (au temps 0) de la différence de durée du processus entre t et Ω . La valeur capitalisée ne pouvant être négative, Ω représente la durée maximale du processus. Exprimée en fonction du taux d'intérêt (r supposé constant), la valeur capitalisée, ou reliquat du processus à l'instant t (k_t) se présente de la manière suivante :

$$k_t = q_t + \frac{k_{t+1}}{(1+r)}$$

(où q_t désigne les produits de la période t)

Le taux de rentabilité interne (TRI) se définit alors comme le taux d'intérêt propre au processus, taux qui annule k_0 (q_0 étant égal à l'investissement engagé).

Dans ce cas, on est confronté à un type de quantification autre que celui exposé dans le modèle d'allocation temporelle. Les travaux de Hicks sont fondés en partie sur des hypothèses

formulées par Böhm-Bawerk⁴⁹ concernant la valeur du capital, et qu'il convient de rappeler afin d'expliciter la conception temporelle dont nous faisons état. D'après Böhm-Bawerk :

- l'acte de production exige du temps parce qu'il s'effectue à partir du capital⁵⁰ ;
- plus le capital est important, plus le temps nécessaire pour obtenir le produit final, c'est à dire le cycle de production, est long ;
- (réciproquement) plus le cycle de temps est long, plus on a besoin de capitaux ;
- le taux d'intérêt, dont dépend la structure capitaliste, est l'image de la dépréciation des facteurs de production dans le temps⁵¹.

Chez Böhm-Bawerk et par la suite chez J. Hicks, le temps est conçu à la fois comme un facteur de dépréciation et comme une quantité qui possède une valeur, en l'occurrence le taux d'intérêt (valeur ramenée à une unité). A. Barrère distingue quatre thèmes fondamentaux dans la théorie « autrichienne » de la valeur. On en reprend ici les énoncés.

1°) « La production exige du temps » ([Barrère, 1973], p. 553). Cette proposition, qui pourrait ressembler à une lapalissade, doit être considérée ici comme essentielle. Cette idée correspond à un énoncé de la théorie classique, mais doit s'entendre d'une manière différente. En effet, « Le temps » ne désigne plus ici le travail, mais bien le capital, c'est à dire l'ensemble des biens « indirects » qui doivent être produits, puis combinés dans un processus productif pour obtenir des biens considérés comme un aboutissement. Chez Böhm-Bawerk, le travail (comme l'ensemble des facteurs naturels de production) est à tel point mis à part dans le processus productif que la « période absolue de production » est définie à partir du moment où, dans le processus, les biens médiats entrent en jeu.

2°) « La longueur de la période de temps utilisée est fonction de l'importance du capital utilisé » ([Barrère, 1973], p. 553). En d'autres termes, chez Böhm-Bawerk, l'opérateur rareté s'applique au capital, et non plus au travail.

⁴⁹ Böhm-Bawerk, en 1889, publie sa « Théorie Positive du Capital », sur laquelle sont partiellement fondés les travaux de Hicks (cf [Barrère, 1973]).

⁵⁰ C'est une hypothèse réursive. Le capital est aussi formé d'un ensemble de biens qu'il s'agit de produire et de combiner pour parvenir au produit final.

⁵¹ On retrouve ici une représentation quantitativiste déjà présentée en A du présent chapitre, à savoir l'idée que le temps « consommé » par le processus de production a une valeur à l'unité, qui est le taux d'intérêt.

3°) « L'allongement de la période de temps est significatif de la structure capitaliste de la production » ([Barrère, 1973], p. 553). C'est une conséquence des deux énoncés précédents. La durée de production est d'autant plus longue que les besoins en biens médiats sont importants.

4°) « La structure capitaliste de la production dépend en partie du taux d'intérêt » ([Barrère, 1973], p.554). Le taux d'intérêt se conçoit comme le « prix du temps », le temps consommé par le processus productif. Il est alors logique qu'un faible taux d'intérêts incite à une plus grande utilisation des biens médiats.

Le temps de la valorisation de capital est à la fois un processus au sens que nous avons précisé précédemment, et un bien au sens que nous avons considéré en A de ce chapitre. A cela, A. Barrère (1973) donne une raison historique. Selon lui, l'école néo-classique demeure dans une approche du temps quantitativiste, fondée entre autres sur les principes énoncés par Smith, mais prend conscience de la nécessité d'introduire dans son cadre théorique une définition dynamique du capital. Ce serait là l'origine de cette conception combinant les approches statique et dynamique du capital et de l'économie en général. Demeure dans ce modèle une hypothèse de stabilité dans la durée, que J. Hicks puise chez les néo-classiques.

C.2. Du temps créateur de valeur au temps de l'incertitude.

Les classiques et les néo-classiques fondent leurs théories de l'équilibre sur l'idée d'état stationnaire : « ce qui est le cas aujourd'hui sera encore le cas demain ». Le rôle du futur n'est donc pas pris en compte. Or l'action de celui que les économistes appellent « l'entrepreneur » se construit en projection dans le futur. Lorsque j'entame une production, je ne peux pas savoir quelle en sera la valeur. De même, je ne puis savoir aujourd'hui ce que je ferai de mon capital demain. En l'absence de connaissance du futur, les comportements des acteurs économiques perdent leur rationalité computative (i.e. calculatoire) pour effectuer des extrapolations, se référer aux avis d'experts, ou se conformer à l'opinion moyenne. De tels comportements sont justement les sources de déséquilibres des systèmes économiques. Les classiques et les néo-classiques, pour cette raison, n'attribuent pas à la monnaie le rôle qui lui échoit effectivement, la réduisant à un intermédiaire dans les échanges, et ne prenant pas en considération la réserve de valeur anticipatoire qu'elle constitue. Cette dernière idée est défendue plus tard par l'école suédoise, qui développe au même moment le principe du calcul prévisionnel comme base de l'équilibre économique : dans la mesure où les entrepreneurs effectuent des prévisions, leurs actions dans l'état actuel des choses en dépendent (les investissements en particulier). Selon M. Vaté (1976), la « découverte » et la formalisation de

nos projections du présent dans le futur sont dues à Keynes. Par conséquent, le futur lui-même dépendra en grande partie de ces prévisions.

Avant d'aller plus loin dans l'analyse de la conception du temps qui apparaît ici, il convient de revenir sur le terme d'*incertitude*. F.H. Knight (1935) souligne la différence entre incertitude et risque. Une situation incertaine est selon lui caractérisée par l'impossibilité de construire une distribution de probabilités sur l'ensemble des événements futurs possibles, et ce pour deux types de raisons : la non-connaissance de l'ensemble des états du monde possibles, et l'absence de modèles probabilistes pertinents. A l'instar de M. Vaté, nous adoptons une acception plus large du terme d'incertitude. Un événement est dit incertain lorsqu'on n'est pas assuré qu'il advienne. Dans ce cas, peu importe qu'il soit probabilisable ou non. Le risque ne correspond à ni plus ni moins que des situations incertaines dont l'incertitude a été réduite par l'utilisation d'informations. L'utilisation de l'information et des probabilités relève d'un mode de maîtrise dont nous n'avons pas traité jusqu'ici. M. Vaté exprime cette idée en s'opposant à la définition donnée par F.H. Knight :

« Le manque de certitude n'est pas la situation dans laquelle on ne peut utiliser les probabilités : il est, au contraire, ce qui nous fait recourir à elles lorsque l'on sait au moins quelque chose quant à la forme du fait incertain » ([Vaté, 1976], p.44).

Dans le même ordre d'idées, B. Roy (1984) distingue les situations incertaines et indéterminées. Les issues des premières sont connues et probabilisées, celles des secondes peuvent être inconnues. En termes logiques l'incertitude est incluse dans l'indétermination. Alors que la seconde est un état naturel, la première relève d'une action réductive volontariste. Nous préférons néanmoins la définition large de l'incertitude donnée par M. Vaté. Il reste encore à préciser que lorsque nous parlons d'incertitude, celle-ci se conçoit ici par rapport aux événements à venir, celle que M. Vaté appelle l'*aléa*⁵².

C.3. Théorie de l'agence et incertitude.

Chez Ross, Jensen & Meckling, ou encore chez Klein (cf. [Charreaux, 1990], et [Eisenhardt, 1989]), le terme d'« incertitude » rend compte de deux natures de non-connaissance à savoir l'asymétrie informationnelle et l'incertitude sur l'avenir. C'est à la seconde que cette section est consacrée. L'un des postulats de la théorie normative de l'agence est que les acteurs sont capables d'anticiper rationnellement et sans biais l'incidence des

⁵² La notion d'erreur, au contraire, relève d'une incertitude portant sur le passé, que nous ne considérons pas dans cette partie.

relations d'agence sur la valeur future du patrimoine. C'est cette connaissance qui permettra aux agents et au principal de procéder à un partage optimal du risque et des responsabilités. La théorie positive de l'agence remet en cause cet énoncé en tant que postulat, mais le prend systématiquement comme hypothèse de départ (cf. Jensen & Meckling, in [Charreaux, 1990]).

En conséquence, un tel processus temporel n'est pas à proprement parler porteur d'incertitude. Il s'agit plutôt de quasi-certitude, dans la mesure où les acteurs ont une connaissance a priori :

- des états futurs de la nature ;
- des gains et pertes des acteurs dans chacun des états de la nature envisageables ;
- de la probabilité d'occurrence de chacun de ces états de la nature.

C'est pourquoi ils sont censés raisonner sur leur espérance d'utilité comme sur une donnée certaine. A cela s'ajoute un second processus d'assurance sur le futur par le principe du contrat, lequel définit a priori la répartition des gains et pertes entre principal et agent, comme l'illustre simplement la boîte de Edgeworth ([Hirshleifer, Riley, 1979], p. 1385).

C.4. Information et incertitude.

Le contrôle de gestion se fondant dans sa pratique et sa théorie sur la notion d'information, il convenait de consacrer une part de notre propos au rapport de cette dernière à l'incertitude. Cette problématique a été abordée (à notre connaissance) selon deux optiques différentes, bien que fondamentalement liées l'une à l'autre, l'une portant sur la valeur de l'information comptable, l'autre étant en rapport à la décision. Quoi qu'il en soit, toutes deux reprennent les principes énoncés dans la section précédente.

Dans les études d'impact de l'information sur la prise de décision, les hypothèses sont à peu près les mêmes que celles de la théorie de l'agence (cf. [Demski, 1972]). Dans l'approche de l'analyse informationnelle, le modèle général de décision articule les actions possibles, les états de la nature (probabilisés), les suites probabilisées de chacune de ces actions (des couples (action, état de la nature)), ainsi que l'utilité que leur accorde le décideur. On en déduit l'espérance d'utilité de chacune des actions. J.S. Demski s'intéresse particulièrement au cas où le décideur, entre le moment où il a construit son modèle complet de décision et l'instant où il va passer à l'action, reçoit une information l'amenant à modifier la mesure de

probabilité sur l'ensemble des états. Le prix maximal que paiera le décideur pour une telle information est la différence entre :

- la moyenne des utilités maximales pour chaque état (pondérée par les probabilités de chaque état) ;
- et l'espérance d'utilité de l'action que le décideur choisirait s'il connaissait avec certitude quel événement va se produire (on remarquera donc que la valeur de l'information dépend de la réponse qu'on va recevoir).

L'information rétroactive, quant à elle, peut permettre au décideur d'évaluer son modèle de décision, et de le modifier. Cette modification, pour J.S. Demski, porte sur le volant d'actions possibles et éventuellement les conséquences de ces dernières dans les états de la nature possibles.

Cette approche de l'information illustre à son tour l'idée de temps pris comme un processus générateur d'incertitude *et* (éventuellement) de valeur. En effet, dans le modèle différentiel proposé par J.S. Demski, une information n'est valorisée que si elle est susceptible de réduire l'incertitude (valeur *ex ante*), ou si elle permet de modifier le modèle fondamental de décision (valeur *ex post*). C'est ce temps particulier, porteur d'incertain, qui fonde la valeur des données informationnelles. En fin de compte, cette dernière est la traduction (en termes d'utilité) d'une différence de niveaux de maîtrise, qui se traduit dans cette théorie par un affinement des distributions de probabilités sur les états.

C.5. Synthèse.

En fin de compte, le temps conçu comme processus peut s'identifier à l'aune de deux attributs.

- En premier lieu, la **dynamique** temporelle appelle les concepts de passé, présent et futur, ce dont il n'était pas question dans les conceptions précédentes. Cette dynamique s'appréhende selon deux modes, deux hypothèses développées par les économistes, puis utilisées distinctement en gestion :
 - tout d'abord, nous avons développé l'idée de **séquentialité**, que l'on peut définir comme l'**enchaînement d'états distincts et stables**. Il s'agit du premier avatar dynamique de l'analyse néo-classique. On peut voir dans la séquentialité une manière de découper le futur, qui pour reprendre

l'expression de M. Vaté, ne possède pour caractéristique que « *la continuité du néant* » (1976, p.63). Par là même, la séquentialité s'érige en condition nécessaire à toute démarche conçue comme analytique. La mémoire, la connaissance, la mesure, la prévision sont autant de capacités ou d'activités soumises à l'hypothèse de séquentialité.

- La **continuité**, au contraire, se caractérise par l'impossibilité tant de distinguer un nombre fini et certain d'états successifs dans une durée finie que d'identifier les moments de passage d'un état à l'autre. Cette conception, appliquée pour l'essentiel en micro-économie, dérive directement de la conception physique du temps.
- Dans la mesure où une conception dynamique appelle nécessairement la notion de futur, la question de la connaissance des événements à venir se pose. Le second attribut est donc l'**incertitude**, liée à la non-connaissance des événements futurs. Cette notion s'est développée tant en micro qu'en macro économie. Portée par l'idée simple et radicale du « pas encore », elle s'accorde tant avec la séquentialité qu'avec la continuité.

Conséquence de considérations économiques dynamiques, l'idée d'incertitude constitue donc à elle seule le critère d'identification d'un temps-processus. Ajoutons à cela que dans aucun cas, ces attributs ne sont indépendants l'un de l'autre. L'analyse continue et la notion d'incertitude se sont développées simultanément, et souvent dans les mêmes modèles (en micro-économie particulièrement).

Une fois encore, nous avons pu reconnaître des modes de maîtrise liés à ces attributs. Le maître-mot de la maîtrise du temps processus est celui de **prévision**. La prévision, ainsi que nous l'avons définie, se décline selon la conception du temps dans laquelle elle s'inscrit.

- Le temps de la séquence constitue en premier lieu un outil d'analyse. Le découpage sur lequel repose la séquentialité est en soi un premier acte de maîtrise, dans la mesure où, en formant des « catégories » d'instant, il ouvre la voie à la formalisation de l'environnement temporel (ou de ce qu'on considère en pareil cas comme tel), et en fait un objet de connaissance. Une seconde utilité de l'analyse par séquence réside dans la possibilité de définir des degrés de détail du particulier au général, par emboîtements successifs des catégories ainsi créées. Le temps de la séquence nous place dans des états successifs stables. Dès l'instant où l'on demeure dans ces états, les prévisions que l'on effectue sont

certaines. Si la durée qui nous sépare des événements que nous voulons prévoir est suffisamment longue pour laisser supposer un changement d'état de la nature, nous allons faire l'hypothèse que l'ensemble des états de la nature possibles est fini et probabilisable. Nous renvoyons ici aux travaux de M. Vaté, qui en détaille les modalités (1976, p.74-88). Pour sa part, l'analyse discrète constitue un cas extrême de séquentialité « régularisée » et alignée sur la période. La notion de séquence peut aussi couvrir l'idée du « chaque chose en son temps ». Le fait de limiter son champ d'action sur des périodes prédéfinies est aussi un moyen de réduire l'incertitude, en limitant l'effet combinatoire. A notre connaissance, l'économie demeure relativement muette sur cette seconde approche. En revanche, les sciences politiques se sont penchées sur ce mode de maîtrise (cf. [Santiso, 1996], p.168-169).

- Le temps continu se conçoit dans une instabilité constante, et dans l'impossibilité d'identifier avec certitude un nombre fini d'états de la nature à venir. La « mise en probabilités » du futur passe par l'intermédiaire de lois de distribution, lesquelles sont utilisées à leur tour pour construire des prévisions⁵³.

Loin d'être reconnue à part entière, l'incertitude - la non-connaissance des événements futurs - est considérée dans les modèles de gestion comme « la non-connaissance de l'événement qui va survenir », et ce dans un ensemble connu d'événements possibles (fini ou non).

Il convient de préciser ce que nous entendons ici par « probabilités ». A un ensemble, un « univers » d'états de la nature futurs possibles, une distribution de probabilités est associée. Il existe deux manières de définir ces probabilités. Si les événements possibles sont connus et se répètent, il est possible de leur associer des modèles probabilistes d'occurrence, ou des schémas, et ainsi de construire des probabilités que l'on dira *objectives*. Elles sont estimées le plus souvent à partir de données statistiques, et avec une précision qui est fonction de l'abondance de ces données. Si en revanche, on ne possède pas de base tangible de calcul de ces probabilités, c'est à dire si les événements à venir sont peu fréquents, ou si encore on ne possède pas de modèle de représentation des probabilités d'occurrence, on est amené à attribuer à chacun des événements des probabilités subjectives. Pour le choix de ces dernières, on peut aller de l'avis d'expert à l'équiprobabilité, qui traduit l'absence totale d'information sur le futur. Il va donc de soi que les seules probabilités aptes à rendre compte d'un mode de maîtrise sont les probabilités objectives. Il s'agit alors, afin de réduire l'incertitude, d'utiliser les données de l'expérience passée, de les synthétiser, et de considérer cette synthèse comme

⁵³ Les méthodes de Monte-Carlo, par exemple, peuvent être utilisées pour construire un ensemble de scénarios probables.

modèle prévisionnel. Ce n'est ni plus ni moins qu'un système d'extrapolation. En revanche, l'utilisation des probabilités subjectives ne réduit en rien l'incertitude. Cette dernière démarche, de manière encore plus marquée que l'extrapolation, ne consiste finalement qu'à retarder la confrontation de l'individu et de l'incertain, sauf dans des cas précis, où les probabilités subjectives sont utilisées pour modéliser les préférences des agents économiques (on sort alors, du moins dans un rapport direct, de la problématique de réduction de l'incertitude⁵⁴). En regard de notre propos sur la volonté de maîtrise, le recours aux probabilités subjectives relève de l'ordre du réflexe.

Un troisième attribut, dont le mode de maîtrise n'est pas la prévision, mérite d'être signalé ici. Le temps de la décision économique est aussi caractérisé par la prise en compte, que nous avons évoquée sans l'approfondir, de l'**irréversibilité**. Il convient de s'y arrêter. Une action, une décision, modifie le futur sans retour, dans la mesure où elle change le champ des futurs possibles, qu'elle l'ouvre ou qu'elle le restreigne. L'annuler complètement par une action ou une décision symétrique est impossible, puisque ses effets ont eu une durée, fût-elle minime. De la même manière, les économistes supposent l'acquisition d'information irréversible, selon le principe qu'on ne peut oublier volontairement ce que l'on a appris. M. Vaté exprime cette conception dans les termes suivants :

« La décision prépare l'avenir, ou plutôt des possibles innombrables, et la décision économique est significative par ce qui vient après elle [...] Un processus économique ne peut plus être contrôlé par une commande continue et symétrique. Une décision qui aurait pour but d'en annuler une autre devrait non pas être symétrique de la première (action contraire, signes inversés, etc.) mais une décision nouvelle prise en fonction de la situation créée par la situation précédente. Par contrecoup, l'irréversibilité du temps économique ouvre la possibilité de réaliser des actions d'un type particulier : deux décisions symétriques prises à quelque temps l'une de l'autre laisseront un résidu durable alors même que la cause aura été effacée. Ce résidu peut être souhaité [...] » ([Vaté, 1976], p.55).

En sciences politiques, le jeu sur les effets de décisions ou d'actions « temporaires » est connu. De même, dans le jeu boursier, l'effet d'annonce, mesuré à l'aune des valeurs des titres, est irréversible, même si l'annonce initiale (ou l'ensemble des annonces faites en cours d'exercice) est infirmée à la publication des comptes.

⁵⁴ Chez V. Neumann et Morgenstern, les probabilités subjectives, associées par chaque individu à des loteries, permettent de construire les fonctions d'utilité.

Conclusion du chapitre II.

Dans ce chapitre, nous avons présenté une première analyse de littérature, construite en prenant pour point de départ l'ensemble des techniques sur lesquelles s'appuie empiriquement le contrôle de gestion. Nous avons identifié dans ces sources un ensemble de conceptions du temps qu'il nous a semblé pouvoir rassembler en trois catégories, à savoir les conceptions :

- quantitativistes ;
- portées sur le rythme ;
- liées aux processus incertains.

Ayant fait l'hypothèse que chacune de ces images devait se retrouver dans les fondements théoriques du contrôle de gestion, nous avons tenté de retrouver, puis de mettre en évidence des « origines théoriques possibles » pour chacune d'entre elles. Cette démarche a permis de caractériser chaque type de conception temporelle et les domaines dans lesquelles chacune s'applique.

Dans un second temps, notre travail a consisté à dégager les attributs de contrôlabilité relatifs à chacune de ces conceptions. Pour ce faire, nous avons considéré pour la seconde fois les techniques de contrôle liées respectivement à l'idée de quantité, de rythme, et de processus. Nous avons alors mis en lumière des hypothèses, tant implicites qu'explicites, portées par ces techniques, en essayant de formuler clairement les premières et de bien préciser les autres.

En synthèse de chapitre, nous pouvons proposer un tableau qui associe schématiquement les trois conceptions que nous avons dégagées, leurs principaux attributs, leur domaine d'application, et leurs modes propres de maîtrise. Cette dernière rubrique rassemble les hypothèses implicites dont nous avons fait état ci-dessus.

<i>Conception-type</i>	Quantité	Rythme	Processus
<i>Attributs</i>	- limitée ; - non stockable ;	- horizon ; - fréquence ;	- incertitude sur l'avenir ;
<i>Domaines d'application</i>	- comptabilité de gestion ; - politique de prix ; - valorisation des transferts ; - mesure de la performance ; - gestion de projet ; - gestion de production.	- comptabilité ; - mesure de la performance ;	- fondements économiques du contrôle de gestion ; - aide à la décision ; - calcul économique (décision, information, investissements, responsabilités, contrats...)
<i>Mode de maîtrise</i>	- mesure <i>a priori</i> et <i>a posteriori</i> ; - gestion du temps ; - programmation.	- période comptable (« négationiste »). - périodicité des contrôles, du feedback ; - rapidité du <i>feedback</i> ; - mesure <i>a priori</i> des « time spans ».	- probabilités ; - connaissance <i>a priori</i> des états de la nature futurs, et des gains et pertes associés ; - acquisition d'informations pouvant affiner ces données.

**Tableau 1 : Synthèse de la recherche sur les conceptions explicites
du temps en contrôle de gestion.**

Ainsi, au cours de cette première étape d'analyse théorique, nous nous sommes intéressés aux temps « réifiés », qui se révèlent en cela les plus « communs », ceux que la conversation et la lecture expriment couramment. Dans la suite, nous essayons de nous focaliser sur les principes et les attitudes pensés dans un « rapport au temps » (si ce n'est plus précisément un rapport à *un* temps), qui fondent (ou peuvent fonder) la pratique du contrôle de gestion. Dans cette foulée, nous essaierons de dégager les conceptions temporelles qui sous-tendent ces derniers, lesquelles s'avèrent échapper à la réification mise en évidence dans le présent chapitre.

Chapitre III

Quatre attitudes fondamentales :

Réaction, Proaction, Rétrospection, Prospective

Introduction

Dans le chapitre précédent, nous avons cherché à mettre en évidence les idées que le contrôle de gestion, pris en tant que discipline, associe généralement au terme de « temps ». Or, comme nous l'avons précisé dans l'introduction de ce mémoire, notre intérêt porte non seulement sur ce mot, mais sur les idées de temps. Ces dernières ne sont pas nécessairement explicitées. Précisons notre pensée : lorsque je parle, lorsque j'agis, je me réfère, dans mes dispositions d'esprit, mes attitudes, à une conception du temps. Par exemple, quand j'effectue des prévisions, je présuppose l'existence d'un futur connaissable. Il s'agit d'une idée particulière du temps, qui ne peut prétendre à l'universalité. Dans certaines cultures orientales, le futur est une nécessité, une fatalité ; peu importe de chercher à le connaître, ce qui n'est d'ailleurs possible que pour la divinité. Ainsi, la production de temps ne relève pas seulement d'un discours direct sur le temps ; elle s'effectue aussi au travers de nos agissements, de leur motivation, de nos pensées, de nos dires ordinaires.

En référence à notre objet de recherche, c'est à dire « au temps tel qu'en parle la littérature de contrôle de gestion », nous nous sommes penché sur les *attitudes recommandées dans cette littérature*. Ces dernières revêtent un intérêt tout particulier pour nous. Tout d'abord, certaines d'entre elles se rattachent à des idées du temps précises. Mais en second lieu, elles sont des déterminants de l'action. Nous avons évoqué, dans l'introduction de ce mémoire, l'importance que peuvent revêtir les conceptions du temps dans des formes de contrôle dit « invisible ». Ces attitudes se sont présentées à nous comme le maillon manquant dans une chaîne reliant les idées du temps et le contrôle des comportements en entreprise.

Au cours de notre étude exploratoire sur la littérature et auprès de contrôleurs de gestion, nous avons identifié quatre attitudes porteuses d'idées de temps. Les ouvrages

étudiés, dans cette discipline particulière, faisaient dans leur globalité référence à des individus, des méthodes, des pratiques que nous nous proposons de qualifier selon les adjectifs suivants :

- prospectif ;
- rétrospectif ;
- proactif ;
- réactif.

Une fois de plus, nous ne nous sommes pas intéressé à la *citation* de ces adjectifs ou des substantifs correspondants, mais aux *idées* de prospective, de rétrospection, de proaction et de réaction. Cerner ces idées a été notre première tâche. Au cours de cette étape de recherche, nous avons pris conscience du fait que ces quatre notions pouvaient s'articuler conceptuellement, en référence à des temps précis. Le schéma suivant présente la trame du modèle théorique que nous avons construit à partir de cette articulation. Les flèches y représentent, précisons-le tout de suite, des relations de **contradiction** (et non d'opposition ou de continuum, nous nous expliquerons sur ce point plus loin dans le propos).

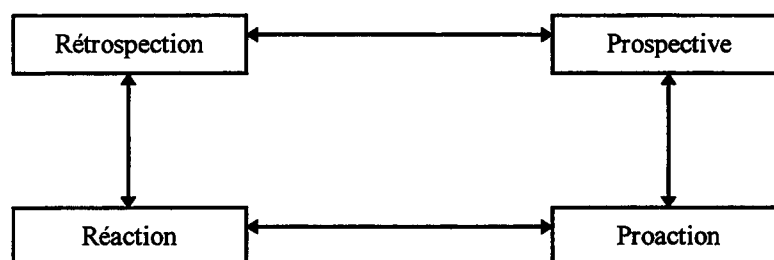


Figure 1 : Articulation des concepts.

Le présent chapitre est consacré à la construction et à l'explicitation de ce modèle théorique, sur lequel nous avons fondé la suite de nos travaux. Pour donner toute la rigueur nécessaire à cette démarche *a priori*, nous avons cherché, dans d'autres disciplines que la gestion, des éléments qui pourraient permettre d'éclairer les relations entre ces attitudes et les conceptions du temps qu'elles portent. Une fois ce modèle consolidé, nous avons pu l'utiliser comme un outil d'analyse, ce que nous verrons par la suite. Notre travail, en fin de compte, procède d'un aller retour entre les idées que l'on semble se faire de ces quatre attitudes, et les

références théoriques auxquelles nous nous sommes reporté. Le plan de ce chapitre suit les étapes de cette démarche, à savoir :

- une première recherche lexicographique permettant d'identifier les idées généralement attachées aux attitudes considérées (A) ;
- une première ébauche du modèle théorique, au travers d'une analyse *a priori* des relations entre les quatre attitudes (B) ;
- la confrontation de ce modèle à d'autres disciplines (C) ;
- un retour sur ce modèle, afin de fixer les définitions que nous nous donnons des attitudes et de leur relation (D).

En relation avec notre troisième question de recherche (concernant une évolution des conceptions du temps dans la littérature de contrôle de gestion), nous reviendrons en dernier lieu sur la formulation d'une conjecture diachronique en regard du modèle ainsi défini.

A. Etude lexicographique.

En premier lieu, précisons le statut que nous avons voulu donner aux quatre attitudes qui fondent notre modèle théorique. Chacune d'entre elles, dans ce schéma, doit être vue, à terme, comme un archétype. Cette « archétypalité » constitue le fondement des contradictions dont nous avons déjà parlé. Pour étayer ce modèle, nous ne pouvions donc nous en tenir à une recherche des définitions génériques des quatre termes ou des adjectifs correspondants. Rappelons-le, notre investigation ne porte pas sur les mots, mais sur les idées qu'on leur associe. L'étude lexicographique est donc une étape nécessaire, mais certainement pas suffisante.

Pour réaliser cette tâche, nous nous sommes attaché à rapprocher les significations anglo-saxonnes et françaises des termes utilisés (lorsque ceux-ci existent dans les deux langues) et à retenir lesquels peuvent être retenus pour qualifier ces attitudes dans le domaine du contrôle de gestion. Nos sources ont été les suivantes :

- le Larousse encyclopédique et le Petit Robert, en référence à la pratique courante de la langue française ;
- le Lalande Philosophique, pour identifier les présupposés relatifs à certains de ces termes, ou aux concepts qui leur sont attachés ;
- le Littré (version étendue), afin de nous référer aux usages anciens de ces mots, et d'y chercher éventuellement une approche plus riche ou plus précise des quatre attitudes qui nous intéressent ;
- le Webster Dictionary of English Language, qui nous a informé sur l'utilisation des termes équivalents en langue anglaise ;
- d'autres sources, dictionnaires, ouvrages ou articles, notamment lorsque le terme n'appartient pas à la langue courante, ou du moins reconnue à un degré « académique » (nous pensons particulièrement à la proaction ou à l'adjectif correspondant).

Pour chacune des quatre attitudes, nous essayons tout d'abord de clarifier le concept correspondant en examinant le champ sémantique qui peut lui être attaché. Par rapport à l'utilisation théorique que nous avons faite de ces mots, les définitions proposées ici n'ont, pour certaines du moins, rien de définitif. Elles seront reformulées en fin de chapitre, en référence aux investigations réalisées dans le champ théorique relatif à ces attitudes.

A.1. La rétrospection.

Rétrospection : *action de remonter dans le passé, de considérer une suite d'événements « dans le sens régressif des antécédents scientifiques, ou des causes efficientes, ou des moyens pratiques »* (Blondel, in Littré).

Rétrospectif : *1° qui regarde en arrière, dans le temps, qui concerne le passé. 2° Se dit d'un sentiment actuel qui s'applique à des faits passés. 3° Retour en arrière, flashback.*
(Le Petit Robert, 1990)

Classiquement, la rétrospection consiste à **remonter dans le passé, et à prendre celui-ci en considération**. Ce terme n'est plus usité. Si nous avons choisi de l'employer, c'est que la « rétrospective » est généralement attachée à d'autres idées que celles visées dans ce travail.

Pour l'heure, nous nous tenons à cette définition. En gestion en particulier, on pourrait avoir tendance à considérer la rétrospection comme le fait de « tirer des enseignements du

passé ». Un individu rétrospectif serait alors une personne qui s'interrogerait sur le passé afin d'établir des liens entre les actions qu'il a entreprises ou omises et les événements survenus. En se fondant sur ces liens, il se construirait un guide de conduite. Il s'agirait d'une personne apprenant par l'expérience passée. Une telle personne est à notre sens rétrospective, mais de surcroît, elle admet implicitement l'hypothèse déterminisme ou une forme « affaiblie » de celle-ci. Pour l'instant, nous considérons qu'un individu typiquement rétrospectif *et* déterministe admet implicitement la subsistance dans le futur des liens qu'il a décelés dans le passé. Mais une attitude orientée vers le passé ne cherche pas nécessairement à effectuer cette transposition de causalités. *La rétrospection peut être totalement indépendante de (indifférente à) l'action.*

A titre d'exemple, l'utilisation des écarts en contrôle de gestion peut être purement rétrospective, c'est à dire ne pas conduire à des actions correctives¹.

A.2. La prospective.

Prospection (de l'anglais *prospection*, 1861) *nf* : recherche des gîtes minéraux, le fait de rechercher les clients éventuels, de visiter la clientèle (cf. *exploration*).

Prospective *nf* : ensemble des recherches concernant l'évolution future de l'humanité et permettant de dégager des éléments de prévision.

Prospectif (de *prospect*, lat. *prospectus*) *adj.* : Qui concerne l'avenir ; qui concerne l'intelligence en tant qu'orientée vers l'avenir.

(Le Petit Robert, 1990)

Prospection *n* : the act of anticipating

Prospective *adj.* : foresighted, forward-looking.

(Webster's Dictionary of English Language, 1980)

La définition que nous voudrions adopter pour décrire cette idée doit être cherchée dans celle de l'adjectif « prospectif ». Elle correspond plutôt au terme anglais de « *prospective* ». Il serait néanmoins maladroit de qualifier de « *prospection* » l'attitude que nous cherchons à décrire, le sens usuel de ce terme en langue française étant très éloigné de nos préoccupations. Pour des raisons de proximité lexicographique, nous retiendrons le nom français de « *prospective* » pour la qualifier.

La prospective (au sens français du terme) consiste à **considérer les événements futurs**. Un individu prospectif² vit en se « projetant » dans le futur. Une illustration de la prospective correspond à la démarche de prévision : un ensemble d'hypothèses sur les futurs états de la

¹ Au sens large, c'est à dire entreprises dans la période budgétaire ou au-delà

² la proposition « qui concerne l'intelligence en tant qu'orientée vers l'avenir » semble offrir la définition la plus riche du comportement prospectif.

nature devient une base de décision pour le temps présent ou encore pour des moments à venir. La prospective peut³ aboutir tant à l'action fondée sur la prévision qu'à la prévision de des événements à venir. Un plan, un arbre de décision, un scénario sont caractéristiques de la démarche prospective. Une fois de plus, cette attitude n'est pas nécessairement liée à l'action (même si, en gestion, nous avons tendance à lier fortement ces deux idées).

Aristote fait de ce que nous appelons « prospective » le sens-même du temps propre à l'être humain. Le sens du temps est pour lui la capacité humaine à prévoir, à se tendre vers ce qui est à venir (cf. Lalande Philosophique). L'homme aristotélicien est homme dans la mesure où il est capable de se donner des fins, et d'envisager des moyens à mettre en oeuvre pour aboutir à ces fins. Par la négative, on dira que l'homme se distingue des autres êtres parce qu'il n'est pas prisonnier du présent. H.G. Gadamer nous rappelle que Hegel suit strictement ce point de vue, lorsqu'il distingue l'homme au travers de sa capacité « à *refrérer ses appétits* »⁴ ([Gadamer, 1995], p.88).

La prospective est-elle une attitude fondamentalement déterministe ? Il ne semble pas judicieux de procéder à une telle réduction. On peut être alors tenté de dire que la prévision est une composante déterministe de la prospective. Dans ce cas encore, le rapprochement pourrait paraître hâtif, du fait d'un usage abusif du terme « déterminisme ». P. Levy (1987) soutient l'idée d'une relative indépendance des deux notions, bien que partiellement, l'une puisse recouvrir l'autre. Pour sa part, il distingue déterminisme et prédictibilité⁵ :

« Il faut clairement distinguer déterminisme et prédictibilité. Le déterminisme postule que l'état d'un système (généralement : l'univers) à un instant étant donné, ainsi que l'état de ce système à tout état ultérieur est déterminé. La prédictibilité concerne la possibilité de prévoir effectivement l'évolution d'un système quelconque » ([Levy, 1987], p158-159).

P. Lévy enrichit son propos d'exemples éclairants tel le suivant:

« Supposons, au contraire, que nous vivions dans un univers véritablement déterministe, certains phénomènes, comme le temps qu'il fait, resteraient de toute façon imprévisibles, non parce qu'ils seraient fondamentalement indéterminés, mais parce qu'il faudrait, pour qu'ils

³ Comme dans le cas de la rétrospection, nous ne voulons pas réduire notre définition à celle d'une attitude orientée vers l'action.

⁴ Le travail, notamment, est une manifestation de cette capacité à laisser en attente ses besoins ou plus largement « stimuli » de l'instant.

⁵ Nous entendons la prédictibilité telle que définie par Levy dans l'extrait cité, c'est à dire comme capacité à effectuer des prévisions effectives.

soient pratiquement déterminés, une connaissance d'une précision infinie portant sur un nombre gigantesque de variables, donc humainement inaccessible » ([Levy, 1987], p159).

A.3. La réaction

Réaction *nf* : [...] 3°) *phys. réponse d'un système excitable à un stimulus externe ou interne. 4°) Réponse d'un être vivant à une excitation.*

Réactif *adj.* : *qui exerce une réaction, qui réagit.*

Réactivité *nf* : *capacité de répondre à des stimulations extérieures.*

(Le Petit Robert, 1990)

Reactive *adj* : *readily responsive to stimulus.*

Reactivity *n* : *the quality or state of being reactive.*

(Webster's Dictionary of English Language, 1980)

Pour ce terme, la définition est relativement dénuée d'ambiguïté. La lexicographie collectée ici est en effet univoque. Dans le cas précis que nous voulons décrire, la réaction est l'action qui suit immédiatement un stimulus. Nous élargissons donc la définition de la réaction à l'attitude qui consiste à **agir à la suite d'un événement** (ou plus précisément, un stimulus d'origine « externe »). Un individu réactif cherche à s'adapter aux situations nouvelles. L'idéal de la réactivité est porté par le système nerveux, à cela près que dans le cas d'une personne, le réflexe n'est pas le modèle absolu de l'attitude que nous cherchons à décrire. Le modèle serait plutôt celui de la flexibilité⁶, comme condition de la réactivité. Sur ce dernier terme, il convient aussi d'apporter des précisions. Dans le domaine de la gestion, le sens que nous donnons à la réactivité est tiré du langage portant sur les Systèmes de Production. On la considère généralement comme la propension à répondre au plus vite à des changements d'environnement ou à d'autres événements extérieurs. Cette définition est plus restrictive que celle donnée par les dictionnaires cités, notamment dans la mesure où s'y ajoute la nécessité de répondre dans un temps bref. La réaction au sens neuropsychologique ou chimique du terme admet des délais de réponse longs (en chimie, ne parle-t-on pas de « réaction lente » ?). Pour cette raison, nous conservons l'acception large du terme de réaction, même si, dans nos investigations, nous devons trouver une association fréquente de l'idée de réaction et de celle de rapidité.

⁶ Nous touchons ici un point étymologique de premier intérêt : réflexe et flexibilité ont la même origine, à savoir le verbe latin « flectere » - fléchir. Réflexe et flexibilité sont étroitement liés à la notion de réactivité. L'un qualifie un type de réponse à un stimulus. L'autre marque la propension à répondre à ce stimulus.

A.4. La proaction

***Proactive** : psychology. characterized by the dominance of first learned material over material learned subsequently. The word-recall experiments also reveal that, 24 hours after having learned List I and List II, a subject's recall of List II words diminishes but his recall of List I words does not. This phenomenon, which demonstrates that interference by List I can affect recall of List II is termed « Proactive inhibition » (John Ceraso, Scientific American, Oct. 1967, p.118).*

(Barnhardt, Steinmetz, Barnhardt, Dictionary of New English, Longman, 1985)

Cette définition⁷, la seule que nous ayons trouvée dans un dictionnaire, ne semble pas être en rapport direct avec l'attitude que nous voulons décrire, laquelle est consignée dans les seuls ouvrages de management. La littérature de management fait abondamment référence à la « proactivité », mais n'en donne aucune définition, à l'exception de P.M. Senge, qui le fait dans une optique critique (1990) :

« [Les] managers enjoignent leur troupe à prendre des initiatives et aller au delà des problèmes plutôt que de les subir » (au sujet de l'« illusion de la proactivité », in [Senge, 1990], p.37).

Nous verrons dans quelle mesure cette approche, avec ses particularités, rejoint finalement celle que nous avons adoptée.

La psychologie cognitive cite en revanche des modes d'apprentissage proactifs, dont la description semble plus proche de celle esquissée par le management. M. Ingham (1994), entre autres, oppose la cognition adaptative à la cognition proactive. La première correspond au mode d'apprentissage « traditionnel » décrit par J. Piaget ; l'acquisition de schèmes est suivie d'une accommodation de ceux-ci au gré de l'expérience personnelle. La seconde est caractérisée par l'absence de cette accommodation. L'individu en apprentissage proactif utilise au minimum sa mémoire, pour se consacrer à la création de schèmes nouveaux. Chaque événement constitue pour lui une « expérience » nouvelle face à laquelle un acquis ne peut pas servir. C'est à cette perpétuelle innovation⁸ que les psychologues cognitivistes font référence lorsqu'ils parlent de proactivité.

Pour lire des situations de gestion, il est cependant difficile de s'en tenir à cette définition, du moins au stade de recherche auquel nous nous situons quand nous entreprenons une démarche lexicographique. Une attitude proactive en management suppose un acte

⁷ De toutes les définitions que nous avons pu trouver, celle-ci est la plus représentative.

⁸ A ne pas entendre dans le sens qu'on lui donne en gestion, mais dans celui d'un renouvellement perpétuel de schèmes.

d'**anticipation**. Notre travail d'investigation doit contribuer à différencier nettement cette notion des idées de réaction et de prospective.

Par rapport à une attitude réactive, nous proposons pour l'instant de considérer la proaction comme le fait d'agir avant que surviennent des événements vis-à-vis desquels il faudrait réagir. Ces deux attitudes se construisent par opposition sémantique : si je suis proactif, je n'ai théoriquement pas besoin d'être réactif. Réciproquement si je suis exclusivement réactif, je n'éprouve pas la nécessité d'être proactif, ou encore, j'ai échoué dans cette démarche (je n'ai pas réussi à anticiper). La proaction n'est pas nécessairement fondée sur la prévision, elle ne postule pas la connaissance des événements qui vont survenir. En d'autres termes, être proactif ne porte pas sur un calcul sur l'avenir, mais semble plutôt se fonder sur des actions permettant au système de « parer à toute éventualité ».

L'absence de champ sémantique précis autour de la notion de proaction nous interdit pour l'instant d'associer à ce terme une idée plus précisément formulée. L'étude des attitudes au travers d'autres disciplines doit nous permettre de pallier cette relative faiblesse sémantique.

B. Analyse *a priori* des relations entre les quatre attitudes.

Une fois les quatre attitudes identifiées, nous avons cherché à qualifier et à formuler d'éventuelles relations entre elles. Ce travail a d'abord été effectué avant toute étude approfondie au travers d'autres disciplines, à partir seulement des premières définitions que nous nous étions données. D'un point de vue combinatoire, six relations étaient envisageables. En fait, nous n'en avons pris en compte que quatre. A été écartée de nos considérations la recherche de rapports directs entre rétrospection et proaction, puis entre réaction et prospective. La raison de ce choix a été renforcée par la suite de notre recherche : on peut comprendre la relation entre réaction et prospective comme la composition de celles entre réaction et proaction, puis entre proaction et prospective⁹. Il nous a semblé en effet qu'en termes de conceptions du temps, on pouvait placer à deux niveaux distincts les couples rétrospection-prospective et proaction-réaction. L'explication sémantique en est simple. La première association est liée au champ de la « considération » (« considérer les événements passés ou futurs », cf. A-1 et A-2 de ce chapitre), alors que la seconde se rattache au

⁹ De même, on peut considérer la relation entre rétrospection et proaction peut être vue comme une composition de celle entre rétrospection et réaction, puis de celle entre réaction et proaction.

vocabulaire de l'action (« agir à la suite ou en anticipation d'événements », cf. A-3 et A-4 de ce chapitre). Cette articulation mise en évidence, une seconde s'impose du fait des premières définitions retenues, à savoir l'orientation passé-futur sur une échelle temporelle conventionnelle. C'est pour cet ensemble de raisons que nous avons construit le modèle tel qu'il est représenté dans l'introduction du présent chapitre. Reste à approfondir, avec les moyens dont nous disposons pour l'instant, la nature de ces rapports.

L'axe « horizontal » de la figure 1 se livre *a priori* à une interprétation simple, à savoir le rapport au passé opposé au rapport au futur. Il s'agit néanmoins d'en préciser les tenants. Passé et futur vis-à-vis de quoi ? Conçus par rapport à quel présent ? Considérons en premier lieu l'opposition entre rétrospection et prospective. Le passé et le futur sont conçus dans ce cas par rapport au moment où la personne procède à une réflexion ou du moins à une acquisition de connaissance. Le temps de la rétrospection peut être considéré comme historique. La mémoire le structure en lui conférant des moments-clés, en l'archivant constamment, ou en le reconstruisant à partir des traces qui lui restent. Les moments-clés sont ceux auxquels les individus peuvent se référer pour éventuellement tirer des enseignements de leur expérience. Le futur de la prospective peut être représenté comme une suite de l'histoire passée, un prolongement qui se manifeste en particulier dans la causalité. Une personne prospective écrit cette histoire avant qu'elle ne soit Histoire. Paradoxalement, le temps de la prospective peut être aussi historique.

L'opposition entre réactivité et proactivité relève d'un rapport comparable, mais toutefois différent par l'approche. La réaction se conçoit comme une action par rapport à un événement passé, et la proactivité donne à celui qui la pratique les moyens de s'adapter à l'avenir (i.e. « ce qui est à venir ») par une anticipation permanente.

En nuanciant notre propos sur l'axe « horizontal », nous en venons inévitablement à parler de l'axe « vertical ». Là encore, une première analyse nous conduit à dire qu'il rend compte d'une contradiction entre des attitudes plus réflexives (de l'ordre de la connaissance) et d'autres plus actives. Cette différence d'approches dénote plus fondamentalement une différence de rapports au temps, sur laquelle nous avons cherché des approfondissements en examinant d'autres disciplines. Sur l'axe « spectation », le temps - rappelons-le - est porteur d'une considération visant à, ou se fondant sur la connaissance. Il va dans une direction donnée. Sur l'axe « action », le temps se vit comme ce qui amène des événements que l'on ne connaît pas nécessairement *a priori*. Ceux qui s'y situent le savent porteur d'incertitude, et se donnent des conditions pour réagir ou être pré-adapté à une situation non-prévue¹⁰. Le temps

¹⁰ non-prévue (et non imprévue), c'est à dire qui n'a pas fait (du moins nécessairement) l'objet d'une démarche de prévision.

« spection » est donc stable et continu, alors que le temps « action » est incertitude et discontinuité.

Cette première analyse nous porte à penser que les relations que nous avons prises en considération ne sont pas tout à fait indépendantes les unes des autres. En premier lieu, comme le lecteur a pu le remarquer, nous avons tenté de définir ce qui différenciait les couples rétrospection-prospective et réaction-proaction. En revanche, le passé et le futur « ne sont pas tout à fait les mêmes », selon que l'on place dans l'optique de la « considération » ou dans celle de l' « action ». En d'autres termes, l'axe horizontal du modèle présenté à la figure 1 se lit partiellement à la lumière de l'axe vertical du même modèle. Il convient à présent d'éclairer et d'étayer cette première approche analytique à partir des propos développés dans des disciplines autres que la gestion ou la linguistique lexicale. C'est là l'objet du paragraphe suivant.

C. Apport d'autres disciplines.

Certains travaux rattachés à des disciplines telles la philosophie, la psychologie, les sciences politiques ou encore l'économie ont abordé des thèmes proches de ceux évoqués dans notre modèle (en la situation où nous le laissons à la suite de l'analyse lexicale). Il semblait intéressant non seulement d'en faire état, mais de s'interroger sur leurs apports, sur l'éclairage critique dont ils pouvaient faire bénéficier notre travail, et enfin sur notre position par rapport à ces diverses approches. Pour chacune d'entre elles, nous prenons la peine de préciser dans quelle mesure nous pouvons ou non en assimiler les enseignements.

Pourquoi sortir du champ de la gestion pour étayer notre modèle, et ne pas y demeurer jusqu'au terme de nos travaux ? Notre position par rapport à cette question est précise, et il convenait, à ce point de nos travaux, de la formuler. Une discipline qui ne se pense qu'à travers d'elle-même ne peut que demeurer la même, revenir sans cesse sur des idées anciennes, en les améliorant éventuellement. En d'autres termes, penser la gestion par la gestion reviendrait à « faire toujours mieux la même chose », et non chercher à se reconcevoir. C'est aussi à l'extérieur de notre champ dit scientifique que nous pouvons trouver de quoi l'éclairer, de quoi en identifier les présupposés, les conceptions (entre autres du temps) qui le fondent, et ainsi y voir peut-être plus clair sur nos pratiques, nos recherches, ou encore nos écrits.

Dans ces connaissances « extérieures », la philosophie tient une place prépondérante, dans la mesure où sa portée se veut plus générale que celle d'une discipline scientifique. C'est pourquoi nous lui accordons une importance particulière, et nous lisons les contributions des sciences humaines en partie à la lumière de celle-ci.

C.1. Contributions du champ philosophique.

Nous allons faire ici appel à quatre références qui s'inscrivent dans le champ de la philosophie. En premier lieu, nous allons tenter d'éclairer la distinction entre ce que nous avons appelé pour l'instant « considération » et « action », en reprenant le débat entre Bergson et Bachelard esquissé au premier chapitre de ce mémoire. Ensuite, nous tiendrons compte des remarques de K. Popper sur le déterminisme, ce qui nous permettra de porter un regard plus aigu sur la relation entre passé et futur dans les approches rétrospective et prospective. Enfin, nous nous pencherons sur la réflexion de F. Jullien au sujet de la différence entre temps « connaissable » (*chronos*), et temps de l'imprévu (*kairos*).

C.1.1. Instant contre durée.

La polémique entre Bachelard et Bergson porte sur la question « comment concevoir le temps ? ». Le premier y répond de la manière suivante : « le temps est une succession d'instantanés ». Le second, au contraire, considère le temps comme une « durée continue ». Bachelard fournit à cet égard une formulation originale de ce débat :

« [...] la philosophie bergsonienne est une philosophie de l'action ; [notre] philosophie est une philosophie de l'acte. *Pour M. Bergson, une action est toujours un déroulement continu qui place entre la décision et le but - tous deux plus ou moins schématiques - une durée toujours originale et réelle. Pour un partisan de M. Roupnel¹¹, un acte est avant tout une décision instantanée, et c'est cette décision qui a toute la charge de l'originalité* » ([Bachelard, 1932], p.22).

« Nous verrons alors que la vie ne peut être dans une contemplation passive ; la comprendre, c'est plus que la vivre, c'est vraiment la propulser. Elle ne coule pas le long d'une pente, dans l'axe d'un temps objectif qui la recevrait comme un canal. Elle est une forme imposée à la file des instantanés du temps, mais c'est toujours dans un instant qu'elle trouve sa réalité première » ([Bachelard, 1932], p.22).

¹¹ cf. chapitre 1 du présent mémoire.

Bachelard, propose, toujours en privilégiant l'instant, d'adopter une doctrine de « *l'accident comme principe* » ([Bachelard, 1932], p.24)¹². Il porte son attention sur ce qu'il appelle le moment, auquel il confère une existence propre :

« En contemplant le chat à l'affût, vous verrez l'instant du mal s'inscrire dans le réel, alors qu'un bergsonien en vient toujours à considérer la trajectoire du mal, si resserré que soit l'examen qu'il fait de la durée. Sans doute le bond en se déclenchant déroule une durée en accord avec les lois physiques et physiologiques, lois qui règlent des ensembles complexes. Mais il y a eu avant le processus compliqué de l'élan, l'instant simple et criminel de la décision » ([Bachelard, 1932], p.36).

Ce débat peut nous permettre d'éclairer l'axe horizontal du modèle que nous proposons. La prospective et la rétrospection s'inscrivent en effet dans la durée. La conception bergsonienne du temps est en relation étroite avec la notion de connaissance. Pour Bergson, en forçant à peine le trait, on peut dire que « vivre, c'est connaître ». La mémoire, pour cet auteur, est illimitée, elle conserve la myriade d'instantanés qui se sont succédés dans notre vie, comme autant de points constituent un segment de droite, entre la venue au monde et aujourd'hui. Comme le rappelle Bachelard, l'objet de connaissance futur est aussi constitué du segment de durée qui nous sépare de notre but.

La réaction et la proaction, en revanche, semblent se rattacher plus précisément à un temps de l'instant. Sur ce point, il convient d'apporter des précisions. Se rattacher à l'instant ne signifie en aucune manière une restriction des horizons temporels. Cela veut seulement dire « accorder plus d'importance aux moments qu'à la continuité ». Ainsi, notre mémoire est partielle. Elle ne retient que ce qui a marqué notre existence. La connaissance des événements, pour cette raison, passe au second plan ; elle n'est plus essentielle. Pour Bachelard, « vivre, c'est avant tout agir ». De ce point de vue, le jeu de mots que cet auteur propose entre « action » et « acte » conserve toute sa force esthétique, mais ne constitue pas le coeur du débat. Dans ce dernier, Bergson se pose comme un philosophe de la connaissance, et Bachelard comme un penseur de l'action (qu'il appelle « acte » pour se différencier de la durée bergsonienne).

¹² « L'accident comme principe » pourrait ne renvoyer qu'au concept de réactivité, tel que nous l'avons défini. Mais Bachelard précise immédiatement sa pensée :

« Dans une évolution vraiment créatrice, il n'y a qu'une loi générale, c'est qu'un accident est à la racine de toute tentative d'évolution » ([Bachelard, 1932], p.17).

Nous trouvons là des raisons d'assimiler la relation entre rétrospection et réaction, puis entre prospective et proaction à celle entre connaissance et action, qui se rattachent à deux conceptions du temps qui seraient respectivement la durée et l'instant. Nous verrons en quoi F. Jullien apporte une pierre significative à cet édifice.

C.1.2. L'articulation passé-futur.

Dans ce que Bergson appelle la durée, l'articulation entre passé et futur est une des composantes essentielles de la relation entre rétrospection et prospective. Ces attitudes se complètent, dans la mesure où la première peut assister la seconde, mais elles contredisent aussi, en cela que l'une considère le passé et l'autre le futur, et que ces deux notions sont asymétriques. Cette hypothèse d'asymétrie est remarquablement formulée par K. Popper, qui entre en contradiction avec les postulats déterministes :

« L'on ne peut changer le passé -bien qu'on se soit forcé de tout faire comme (en faisant ce qui, selon l'idéalisme ou le subjectivisme ou encore le positivisme, reviendrait au même, à savoir, en changeant notre connaissance du passé, c'est à dire, en pervertissant les documents historiques existants). Puisque le passé n'est rien d'autre que ce qui a eu lieu, il est trivialement vrai que le passé est entièrement déterminé par ce qui a eu lieu. La doctrine déterministe, selon laquelle le futur est également déterminé par ce qui a eu lieu, détruit, de façon capricieuse, une asymétrie fondamentale dans la structure de notre expérience. De plus, elle est en flagrante contradiction avec le sens commun. Notre vie durant, nos actions quotidiennes ne sont que tentatives pour changer le futur. Nous croyons manifestement que ce qui aura lieu dans le futur est pour une bonne part déterminé par le passé ou par le présent, car nos actions rationnelles présentes sont autant de tentatives d'influencer ou de déterminer le futur. (Ce qui est tout aussi vrai des efforts pour pervertir le passé.) Mais il est également manifeste que nous regardons le futur comme n'étant pas tout à fait fixé. Le futur, à l'inverse du passé qui est pour ainsi dire clos, est encore ouvert » ([Popper, 1984], p. 47-48).

Peu nous importe ici la validité du propos de K. Popper. Il rend seulement compte d'une attitude fondée sur le sens commun, qui incite à regarder le passé comme déterminant le présent, et le futur comme un ensemble ouvert de possibles. Cette conception du temps autorise les approches prospective et rétrospective. Le passé étant déterminé, je peux y porter

ma connaissance. Le futur est en partie déterminé, mais reste ouvert. La démarche prospective consiste justement à explorer les voies possibles.

L'asymétrie entre passé et futur se retrouve dans les idées de réaction et de proaction, mais elle n'est pas essentielle. Pour réagir, il m'importe tout au plus de savoir ce qui m'est arrivé. Une fois de plus, nous remarquons que la connaissance n'est pas essentielle à la réaction¹³. Concernant la proaction, la connaissance n'est pas non plus un problème fondamental. On peut considérer le futur (et c'est ce que nous ferons) comme entièrement ouvert. On suppose seulement que l'action que l'on entreprend à l'instant pourra s'inscrire dans, voire « faire » le futur. A ce sujet, Bachelard nous donne encore ce qui pourrait constituer une belle définition de cette dernière attitude :

« Nous pré-entendons l'avenir du son comme nous prévoyons l'avenir d'une trajectoire. Nous nous tendons de toutes nos forces vers l'avenir immédiat ; c'est cette tension qui fait notre durée actuelle.[...] L'avenir n'est pas ce qui vient vers nous mais ce vers quoi nous allons »
([Bachelard, 1932], p.51).

Il reste que c'est chez F. Jullien que nous avons trouvé un cadre théorique permettant d'éclairer très précisément l'articulation des quatre attitudes que nous avons relevées dans la littérature de contrôle de gestion.

C.1.3. Temps de la connaissance et temps de l'imprévisible.

Les apports de F. Jullien sont essentiels à l'éclaircissement et à la consolidation de notre modèle. C'est pourquoi nous lui donnons une telle importance dans notre propos. Nous abordons sa contribution selon trois axes de réflexion. Le premier concerne une conception possible du « temps de l'action » (porté par le couple réaction-proaction), liée à la notion d'occasion. Le second se penche sur la question de l'irréversibilité. Enfin, nous nous intéressons à la distinction que cet auteur formule entre « temps connaissable » et « temps imprévisible ». Au terme de notre investigation théorique, cette formulation nous apparaît comme l'explicitation la plus claire entre ce que nous avons appelé jusqu'ici les conceptions de l'action et celles de la connaissance.

¹³ La notion même d'accident portée par Bachelard contient l'idée de réaction à ce qui vient de se passer. Elle ne suppose pas la nécessité de connaître cet événement.

Action et efficacité.

En ce qui concerne ce que nous avons appelé le temps de l'action, F. Jullien (1996) met en relation le concept d'occasion et celui d'efficacité. Etre efficace, c'est aussi, en langage commun, « ne pas laisser passer une occasion ». En d'autres termes, il s'agit de pouvoir (et non vouloir) profiter de ce qu'apporte le temps de favorable, tout en étant conscient que cet apport est momentané *et* momentanément favorable :

« Dernière coordonnée à prendre en compte, par conséquent, pour penser l'action efficace, celle du temps. Car l'occasion est cette coïncidence de l'action et du temps qui fait que l'instant soudain devient une chance, que le temps alors est propice, qu'il paraît venir à notre rencontre, occurrit, qu'il est en occurrence. Temps favorable, qui conduit au port, « opportun » - mais temps fugace aussi : temps minimal en même temps qu'optimal, qui point à peine entre le pas encore et le déjà plus et qu'il faut saisir pour réussir. Alors que la science porte sur l'éternel (ce qui est toujours identique et qu'on ne peut démontrer : toujours l'idéal des mathématiques), l'utile est éminemment variable, reconnaît Aristote : car « ceci est utile aujourd'hui mais ne le sera pas demain » [...] ». ([Jullien, 1996], p. 80).

La notion d'occasion est l'une des caractéristiques possibles du temps de l'action. En rapport à cette idée, les faits d'anticiper une situation favorable et de « ne pas laisser passer une chance » relèvent respectivement de la proaction et de la réaction. Peut-on pour autant s'en tenir à ces idées pour cerner les deux attitudes considérées ici ? Au regard de l'étude lexicale que nous avons effectuée, il semble que ce ne soit pas le cas. En effet, on ne peut réduire de telles dispositions d'esprit à l'immédiateté.

Nous retiendrons de cette contribution que se situer dans le temps de l'action permet de concevoir l'occasion, mais que cette dernière n'est pas la caractéristique exclusive du temps de l'action.

Action et irréversibilité.

Le temps de l'action, si nous nous référons à F. Jullien, se caractérise par un critère dont il n'a pas encore été question dans la description de ces attitudes, il s'agit de l'**irréversibilité**, que cet auteur lie à celle d'occasion. Les événements ne se reproduisent pas à l'identique. Qu'elle soit positive (« une chance à prendre ») ou négative (« un coup à parer ») l'occasion ne se présente qu'une seule fois.

« Ayant abandonné l'idée grecque d'un temps cyclique, et d'un périodisme éternel, nous ressentirions plus intensément encore l'exceptionnalité de l'occasion. Celle-ci est foncièrement tragique, et la rhétorique est habile à développer son pathos : dans un temps devenu irréversible, l'occasion est « unique », « sans précédent ni réédition », ni elle n'est annoncée, ni elle ne connaît de seconde fois, on ne peut s'y préparer à l'avance ni après coup la rattraper, etc. » ([Jullien, 1996], p.96).

L'idée selon laquelle « l'histoire ne repasse pas les plats » permet enfin de faire le lien entre la définition de « proactif » donnée par les cognitivistes et celle qui semble se dégager de la littérature de management. Un individu ou un groupe, dès lors qu'il se place dans un temps chaotique et irréversible, développe des schèmes nouveaux à chaque occasion. Faire comme si aucun événement ne se reproduit à l'identique est inhibiteur de l'accommodation des schèmes acquis. On peut aller jusqu'à supposer qu'il induit la perte de ces schèmes. En revanche, il appelle le développement d'actions toujours nouvelles, en apparence décousues, et ne pouvant faire l'objet de raisonnements (constants du moins). F. Jullien reprend cette idée en citant Aristote et Machiavel, lesquels qualifient justement une telle attitude d'« irrationnelle ».

« Or, de l'irrationalité de l'occasion on a pu conclure à celle du succès. Les voies de l'efficacité se brouillent. D'aucuns réussissent, selon Aristote, non seulement « sans raisonnement », mais même « contrairement à tous les enseignements de la science et du raisonnement ». Et Machiavel, pour une fois, ne fera que répéter Aristote : en engendrant une attitude irrationnelle, une mauvaise compréhension des hommes et des circonstances peut réussir là où la raison aurait désespéré et l'homme calculateur échoué » ([F. Jullien], p.99).

Une attitude dépourvue de reproduction de schèmes peut-elle être pour autant qualifiée rigoureusement d'irrationnelle, dans le sens de « contraire à la raison » ? Il convient de s'arrêter un instant sur cette question, et de l'élucider dans la mesure du possible. Que décrivons-nous, à l'instar de F. Jullien, et de ses références ? Il s'agit d'un type d'attitudes consistant, face à des événements entièrement nouveaux, à ne s'appuyer ni sur l'expérience, ni sur la connaissance (la « science » d'Aristote). J. Piaget (1977) montre que, dans une large mesure, l'assimilation d'un schème nouveau chez l'enfant ne s'appuie pas sur une articulation d'acquis, mais sur l'expérience immédiate du réel, et s'effectue non pas de manière continue, mais par paliers. Une attitude proactive n'est donc pas nécessairement rationnelle. De là à dire qu'elle est irrationnelle, c'est un pas que nous ne franchissons pas. Nous n'irons pas jusqu'à

dire qu'une création perpétuelle de nouveaux schèmes est « *contraire à tous les enseignements de la science et de la raison* », nous nous en tiendrons à l'assertion selon laquelle cette attitude **ne prend pas nécessairement en compte** les enseignements de la science et de la raison.

Il semble qu'il soit possible de considérer l'irréversibilité comme l'une des caractéristiques essentielles du temps de l'action, mais il convient d'apporter des précisions à cette hypothèse. De fait, une démarche prospective peut se fonder sur la prise de conscience d'actions irréversibles. Ainsi, on planifie des investissements notamment parce que l'on est conscient de leur caractère irréversible. La planification devient alors un outil permettant de revenir sur des décisions d'engagement de fonds, avant que celles-ci ne soient engagées. Il faut alors voir que dans ce cas, on ne parle pas de la « même » irréversibilité. Le temps de l'action est irréversible dans la mesure où il apporte toujours des événements nouveaux. Le temps de la « considération » prend en compte l'impossibilité, dans certains cas, de faire « machine arrière », certaines techniques prospectives permettant alors de pallier celle-ci.

Temps de la connaissance et temps de l'imprévu.

Opposant ce qu'il définit comme les deux notions occidentales du temps, Chronos et Kairos, F. Jullien fait la part entre le premier, maîtrisable, et le second, qu'il qualifie d'« indomptable ». On y retrouve le temps de la « considération » (prospective, rétrospection) et celui de l'action (réaction, proaction) :

« Il y a, d'une part, le temps que construit la connaissance, temps régulier, divisible, analysable, et par conséquent maîtrisable ; de l'autre, le temps ouvert à l'action que constitue l'occasion, temps hasardeux, chaotique, et par conséquent « indomptable ». Déjà, chez Aristote, ce temps occasionnel se définit, en opposition à l'autre, par son caractère insuffisamment dirigé, hésitant, vacillant ; et nous savons que la pensée moderne en a encore accentué la contingence, ou plutôt l'a rendue radicale ». ([Jullien, 1996], p.90).

Que pouvons-nous tirer, pour nos travaux, de cette thèse de F. Jullien ? Tout d'abord l'idée que le modèle que nous avons construit à partir de concepts de la pensée moderne se rattache à un schéma classique de la pensée occidentale, ou, pour être plus rigoureux, de la pensée fondée sur la logique aristotélicienne. Il convient néanmoins d'explicitier le « rapport au monde » que cette pensée appelle. Cette conception duale du temps suppose avant tout l'**extériorité** de l'être à ce dernier. Cette extériorité est liée, dans notre pensée, au postulat

suisant : l'être et le devenir sont définitivement distincts. En second lieu - et pour ainsi dire parallèlement - ce rapport au temps permet l'émergence d'une **volonté de maîtrise**. Or la connaissance se présente dans notre pensée comme une condition nécessaire à la maîtrise des choses. Le temps, dans la mesure où il devient un **objet de connaissance**, le *chronos* de F. Jullien, se prête à une relation de maîtrise. Vient alors cette marge de non-connaissance. Appelons-la **imprévu**, ou encore **incertitude**. C'est, le *kairos*, un flot d'événements inconnus, qui déferle à chaque instant sur l'homme. F. Jullien, nous l'avons vu, le qualifie d'indomptable. Ce dernier ne laisse plus de place à la connaissance, mais à **l'action**.

Ainsi notre modèle, au travers des quatre attitudes dont il est constitué, peut reposer sur une distinction qui, pour cet auteur, est l'un des fondements de la pensée occidentale. On peut lire le débat entre Bergson et Bachelard à la lumière de cette différenciation. Schématiquement, on peut considérer que le premier parle d'un *chronos*, alors que le second ne voit qu'un *kairos*. Par rapport au débat entre durée et instant, le propos de F. Jullien est plus général, et pour cette raison, il s'accorde mieux au caractère englobant des quatre attitudes considérées. De même, il couvre les considérations sur l'asymétrie entre passé et futur, sans s'y restreindre. Enfin, il considère l'occasion comme une des caractéristiques du temps de l'action, sans en faire sa particularité essentielle. Etant donné sa cohérence avec l'étude lexicographique réalisée précédemment et sa vocation englobante, c'est cette idée que nous retiendrons pour la suite. Au regard de la différence entre *chronos* et *kairos*, il semble désormais légitime de désigner :

- la prospective et la rétrospection comme des attitudes liées au **temps de la connaissance** ;
- la réaction et la proaction comme des attitudes liées au **temps de l'action** (c'est à dire de l'**imprévu**, de la **non-connaissance**).

Il s'agit à présent de prendre en considération les éclairages éventuels que les sciences humaines peuvent apporter aux relations entre nos quatre attitudes fondamentales.

C.2. La caractériologie.

Etant donné que la caractériologie a pu développer, dans un tout autre domaine de préoccupations, des modèles proches du nôtre, quelle doit être notre position par rapport à cette discipline psychologique ? Dès lors que nous parlons d'attitudes, nous nous situons en effet partiellement dans le champ de cette branche de la psychologie. Entre autres caractériologues, Fraisse (1967), dans une première partie de son ouvrage, distingue deux

manières d'envisager l'avenir. L'une se place dans « *la perspective d'une conquête vers laquelle nous avançons* » ([Fraisie, 1967], p.181). L'autre est « *prévision d'un indéterminé qui s'accompagne d'un sentiment d'insécurité et d'inquiétude, ou même d'angoisse. Dans ce deuxième cas, il y a comme une attente passive de l'avenir qui semble alors venir vers nous* » ([Fraisie, 1967], p.181). En première remarque, nous pouvons signaler que cette conception nous semble réductrice par rapport au modèle que nous proposons ici, dans la mesure où elle associe systématiquement d'une part (ce que nous avons appelé) la connaissance et l'action, d'autre part l'acceptation de l'indéterminé et la passivité. En revanche, nous en retiendrons une idée déjà évoquée par F. Jullien, à savoir le caractère anxiogène du temps de l'imprévu (ou de l'indéterminé).

Toujours selon Fraisse (1967, p.199-201), certains psychologues, en l'occurrence Heymans et Le Senne, interpréteraient comme un des traits de caractère le fait d'être plus ou moins centré sur le présent. Leurs travaux (théoriques et statistiques) aboutissent à la distinction d'individus dits « primaires » et « secondaires ». Le tableau suivant donne un résumé des caractéristiques retenues pour chacun d'eux :

Primaire	Secondaire
<ul style="list-style-type: none"> - agit en vue de résultats immédiats ; <li style="padding-left: 20px;">- oublie vite ; <li style="padding-left: 20px;">- vite consolé ; - désireux de changements. 	<ul style="list-style-type: none"> -homme d'habitude ; - longtemps sous une impression ; <li style="padding-left: 20px;">- attaché aux vieux souvenirs - constant dans ses affections ; - agit en vue d'un avenir lointain.

Tableau 1 :Caractéristiques des individus primaires et secondaires

(d'après [Fraisie, 1967], p.199).

Cette distinction ne correspond pas exactement à l'axe horizontal de notre modèle. Loin de différencier l'action et la connaissance, elle propose de faire la part entre les personnes se plaçant dans des horizons temporels longs et celles vivant dans l'instant présent. De ce point de vue, elle semble difficilement exploitable dans le cadre de notre travail. De surcroît, notre démarche s'accommode mal de l'hypothèse fondamentale de ces caractériologues. A aucun moment nous ne chercherons à lier exclusivement les attitudes observées ou décrites à un ou plusieurs traits de caractère. En effet, cette hypothèse se situe en amont de notre problématique, en réponse à la question des origines éventuelles de ces attitudes. Nous

pouvons certes y voir des traits de caractère, mais aussi une situation, un contexte de travail, et d'autres facteurs que l'hypothèse caractériologique ne veut pas prendre en compte.

C.3. L'économie.

La réflexion économique, du moins dans ses origines, constitue l'une des bases de développement de ce que l'on appelle les sciences de gestion. Dans le chapitre précédent, nous avons mis en évidence au moins deux conceptions du temps portées par la gestion, qui ont leurs origines dans le propos économique. Il s'agit du temps-quantité, et du temps-processus. Il se trouve qu'à l'occasion d'analyses ex-post des théories économiques, certains auteurs de la discipline en sont venus à opposer connaissance et action. L'étude de ces ouvrages a nécessité deux étapes. Dans un premier temps, nous avons cherché à confronter à notre modèle les notions de temps évoquées chez H. Guitton, C. Mouchot, et M. Vaté, relativement proches les unes des autres. Après quoi, nous avons tenté de dégager ce que pouvaient nous apporter ces références, tant pour le modèle théorique que pour l'orientation de notre recherche.

C.3.1. Connaissance contre incertitude.

Comme on pourra le constater dans l'analyse qui suit, le propos de ces économistes ne cherche pas à différencier des attitudes, mais deux dimensions de l'humain qu'ils considèrent comme indissociables. Cette première idée - le caractère inséparable de ces deux dimensions - doit certainement être interrogée. Dans la littérature de contrôle de gestion, en effet, certains auteurs soit n'abordent pas la question, soit suggèrent de privilégier une dimension par rapport à l'autre, ou enfin appellent à l'abandon d'un axe du modèle au profit de l'autre.

Peut-on imaginer des individus privilégiant un axe horizontal à l'exclusion de l'autre ? Cette situation semble extrêmement difficile à rencontrer, c'est là du moins le point de vue des économistes. M. Vaté donne des raisons à cela, que nous pouvons qualifier d'« humanistes ». Pour ce faire, il procède à une opposition caricaturale des deux axes :

« Si l'homme ignore l'incertitude, renonce à la réduire, et ne s'appuie que sur la certitude de son environnement spatio-temporel immédiat, il est agent d'un comportement dicté par sa soumission à la nécessité. En cela le comportement humain ne différerait pas essentiellement du comportement animal, si ce n'est par le fait que l'homme conscient et intelligent sait qu'il pourrait, s'il le voulait, réduire l'incertitude et s'affranchir d'un utilitarisme

strict. A l'opposé, l'homme qui serait réputé capable de réduire totalement l'incertitude au point de l'éluder, aurait un comportement assimilable à celui d'une machine, gouverné par un déterminisme rigoureux. Sa mémoire et sa liberté seraient celles de la matière, celle de son intelligence s'évanouirait en pur calcul » ([Vaté, 1976], p.48).

Nous verrons dans le paragraphe suivant dans quelle mesure l'incertitude, ou, en d'autres termes, la non-connaissance des événements futurs, est au coeur de la distinction des deux axes horizontaux de notre modèle. M. Vaté les distingue donc selon l'opposition maîtrise-soumission. En particulier, le fait de se situer dans l'instant relèverait d'une acceptation passive de l'incertitude portée par le temps. En effet, si acceptation il y a, celle-ci demeure consciente. M. Vaté lui-même le signale :

« L'agent économique réel ne correspond pas au premier schéma, car au temps vécu des événements et de ses expériences s'ajoute, passant par l'instant présent, l'axe du temps de la conscience qu'il en a » ([Vaté, 1976], p.48-49).

Portant plus loin cette analyse, nous défendrons dans ce qui suit l'idée selon laquelle le rapport à l'action que nous décrivons ici ne relève pas d'un rapport de soumission à l'incertitude, mais bien d'une acceptation active de celle-ci, attitude fondamentale dont l'économie telle que la décrit M. Vaté, enfermée dans l'opposition formulée précédemment, ne tient pas compte.

En second lieu, la référence aux économistes nous fait prendre conscience du risque qu'il y aurait à assimiler connaissance et durée, action et instant. L'« instant » des économistes est le temps de la considération, de la réflexion sur le passé et le futur, ce qui le situe, pour reprendre les termes de notre modèle, dans un temps de la connaissance. La « durée » telle que peuvent la concevoir des auteurs comme H. Guitton (1970, p.177 et suivantes) et C. Mouchot (1978, p.33), pour sa part, est conçue comme un déroulement, un processus long de confrontation des actions individuelles. On retrouve dans ce concept celui de « temps-processus » analysé dans le chapitre précédent. En revanche, le temps de l'action tel que nous avons tenté de le décrire, c'est à dire celui de l'individu qui ne cherche pas spécialement à connaître le passé et le futur, n'est pas évoqué dans le propos des économistes cités. Le rapprochement de leurs travaux et des nôtres semble donc difficile.

C.3.2. Apports de l'économie.

S'il ne remet pas en cause le modèle que nous avons construit, le propos de C. Mouchot porte un éclairage nouveau sur la notion du temps de la connaissance, qui demeure fondamentalement celui des économistes. Un temps exclusivement consacré à l'action est exclu d'emblée :

« [...] partant de ce principe, on parvient à la politique dite de la « navigation à vue » ou « économie de gouvernail », qui si elle présente des aspects positifs, risque de nous faire retomber de l'ordre des faits à celui de la fatalité : nous n'allons plus vers notre avenir, nous le laissons venir vers nous » (C. Mouchot, 1978], p.86).

Cette appréhension du temps nous permet en particulier de déceler un ensemble de présupposés inhérents à cette dernière. Le premier postulat concerne la *rationalité* de l'agent économique. Dans la conception économique d'un temps articulant passé, instant présent et futur, l'individu est considéré comme rationnel en cela qu'il procède par une articulation des moyens et des fins. Il s'agit d'un mode de **rationalité téléologique**, pour reprendre les termes de M. Weber (1971). Dans le présent, la fin est la projection d'une situation souhaitée dans une échéance plus ou moins claire. Les moyens sont, en termes économiques, les facteurs à mettre en oeuvre aujourd'hui, ou du moins avant l'échéance que l'on s'est donnée, afin d'atteindre ladite situation. On se situe dans une rationalité de la *causalité* : les moyens mis en oeuvre sont une condition nécessaire à l'atteinte des fins. Le modèle d'un temps de la connaissance ne suppose pas nécessairement, comme on a pu le remarquer, des relations causales. Néanmoins, il semble, en gestion comme en économie, qu'il y ait une corrélation forte entre le fait de se placer dans un temps de la connaissance et l'hypothèse de causalité. H. Guitton et C. Mouchot ont entre autres le mérite d'explicitier cette relation. A cela s'ajoute en économie l'idée d'une **rationalité des fins**, que C. Mouchot définit en référence à K. Popper :

« [...] la fin choisie est, dans l'esprit de l'individu, ordonnée à son être, tout comme, au sens usuel les moyens sont ordonnés à la fin. K. Popper justifie parfaitement cette interprétation dans l'exemple suivant : « ainsi, l'adoption d'une névrose devient un acte rationnel de l'enfant, la meilleure issue disponible pour échapper à une situation... à laquelle il ne savait pas faire face » » ([Mouchot, 1978], p.40).

En d'autres termes, pour les économistes cités ici, toute fin est encore un moyen. Au-delà du présent et de l'articulation des moyens et des fins, la durée est censée mettre à l'épreuve la cohérence entre ces derniers :

« Lorsqu'on dit de quelqu'un qu'il n'est pas cohérent avec lui-même, cela signifie bien qu'il ne prend pas les moyens de parvenir aux fins qu'il dit s'être fixé » ([Mouchot, 1978], p.40).

Les conditions de cette cohérence s'élaborent dans le présent : c'est le propre de la démarche prospective telle que la conçoivent les économistes considérés ici, et sur laquelle se fondent plus particulièrement les théories économiques de la décision. Si l'on adopte ce corps d'hypothèses, on ne trouve qu'une source aux incohérences apparentes entre moyens et fins : le changement de finalités. En fin de compte, pour reprendre les termes de C. Mouchot, il n'y a jamais d'incohérences, mais seulement des « ruptures de cohérence ». La cohérence est d'autant plus assurée que le temps de la prospective est conçu par les économistes comme déterministe, ou encore « rigide » pour reprendre les termes exacts de C. Mouchot. La décision présente agit « à la marge » sur le court terme :

« Ainsi les mathématiques [...] ne font qu'explicitement ce que tout le monde sait : les décisions d'hier produisent leurs conséquences aujourd'hui et demain. Mais on n'insiste pas suffisamment sur le fait qu'elles nous disent aussi, et en même temps, que le reliquat est à la disposition de nos choix d'aujourd'hui » ([Mouchot, 1978], p.81).

C'est donc sur ce que nous pourrions appeler un « déterminisme limité » que se fonde la démarche prospective en économie (ou du moins dans l'économie telle que la conçoivent H. Guittou et C. Mouchot). Cette dernière se conçoit essentiellement sur le long terme, dans la mesure où « [...] le poids du passé ne se fait pas encore sentir » ([Mouchot, 1978], p.83). Le temps de la prospective ainsi conçu peut se représenter comme dans le schéma qui suit. Pour les économistes, cette attitude associe nécessairement l'analyse et l'action. La première, portant sur les événements passés, cherche à identifier leur impact dans le futur. Ce dernier allant en diminuant au fur et à mesure que l'horizon considéré s'allonge (il est représenté par la droite décroissante dans le schéma suivant), c'est la prévision de l'action qui « prend le relais » (ce que C. Mouchot appelle le « domaine d'action de la prospective »).

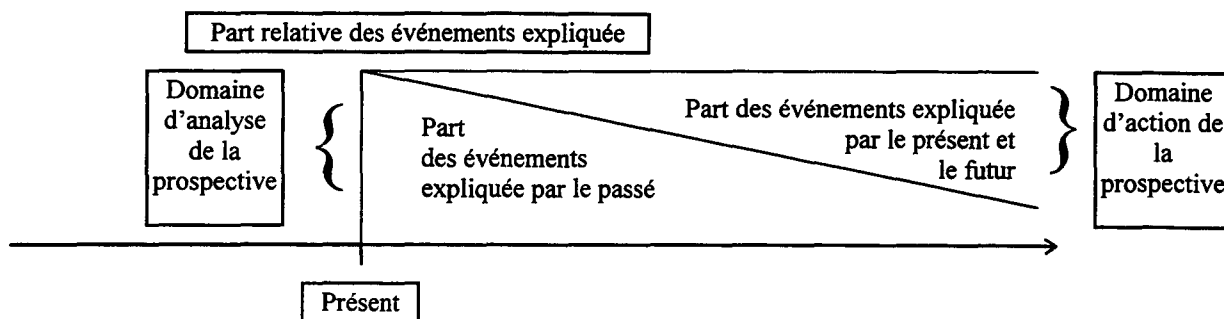


Figure 2 : Temps de la prospective, représentation économique¹⁴

La part analytique de la prospective consiste à déduire, à prévoir les conséquences sur l'avenir des événements, décisions, actions passés. La part « active » de la prospective réside essentiellement dans la définition de ce que C. Mouchot appelle les « buts ». Les critères de définition de ces buts, considérés ici par des économistes, ne diffèrent pas de ceux conçus en contrôle de gestion. Il s'agit avant tout d'une exigence de formalisme et plus généralement de clarté des objectifs (identifiés ici aux buts). Ensuite, il convient de se demander si les objectifs définis tels quels sont atteignables. L'outil pour s'assurer de ces deux critères est la mathématique. Ces considérations, essentiellement présentes chez C. Mouchot, se rapprochent des celles exprimées par K.J. Euske (1984), à cette différence près que C. Mouchot exclut, notamment lorsqu'il considère la faisabilité, toute considération « empirique ». La statistique seule doit permettre de répondre à une telle interrogation.

Cette conception du temps de la prospective appelle une différenciation des horizons temporels selon le « degré de liberté » qu'ils offrent. C. Mouchot propose par exemple une différenciation « à l'américaine », très classique, entre le long terme (*planning*), le moyen terme (*programming*), et le court terme (*budgeting*).

Au terme de cette analyse, il convient de retenir des travaux économiques que nous avons considéré qu'il est possible de concevoir le temps de la connaissance :

- comme l'axe d'une articulation de moyens et de fins selon un ordre rationnel ;
- comme un temps où le passé (ses décisions, ses actions, plus largement ses événements) détermine une part du futur, qui diminue lorsque celui-ci se fait plus lointain ;

¹⁴ La représentation linéaire est adoptée pour faciliter la lisibilité du schéma. Il ne s'agit nullement d'une représentation normative, en termes d'évolution, de la part relative des événements déterminés par le passé.

- comme un temps où la prospective se fonde tant sur l'extrapolation du passé que sur la définition des buts que doivent se donner les individus ou les organisations.

En fin de compte, cette conception est extrêmement proche de celle portée généralement par la littérature de contrôle de gestion de la même époque, comme nous aurons l'occasion de le voir en troisième partie du présent mémoire. L'économie se donne néanmoins des références théoriques plus solides que ne le fait la gestion, et par là même permet d'éclairer les choix de cette dernière. En ce qui concerne notre modèle théorique, en revanche, nous chercherons à conserver une acception plus large de la prospective, retenant de l'étude lexicale que cette dernière n'est pas nécessairement liée à l'action, mais plutôt à la prise de connaissance des événements (actions ou non) futurs.

C.4. Les sciences sociales.

Dans la littérature des sciences sociales, nous avons pu rencontrer des références portant sur la distinction entre les deux axes horizontaux de notre modèle. La plupart des ouvrages ou articles que nous avons consultés dans ce domaine soulignent les limites respectives de ces conceptions, et cherchent à dégager ce qui chez l'individu ou dans un groupe peut motiver leur adoption. R. Zoll (1988), dans une approche critique, et sur un ton relativement polémique, présente un premier « temps social » divisé entre présent, passé, et avenir. C'est le temps dans lequel la pensée scientifique traditionnelle situe l'individu. Dans d'autres termes que ceux dans lesquels nous avons pu formuler cette hypothèse, R. Zoll présente le présent comme « rempli » du passé et du futur, et par conséquent comme partagé entre ces deux « considérations » qu'il n'est pas. Cette formulation illustre bien ce que nous avons qualifié de « temps de la connaissance ». Ce propos est fondé sur des postulats proches de ceux énoncés par l'économie (ceux de C. Mouchot et H. Guitton en particulier). Si le présent est occupé du passé, c'est parce qu'il est déterminé par celui-ci :

« L'analyse causale nous montre pourquoi tout doit être comme il est » ([Zoll, 1988], p.39).

D'une autre manière, le présent (« de la connaissance ») est empli du futur, parce que l'individu doit assurer son existence :

« Il faut [...] développer des stratégies et agir en conséquence : stratégies professionnelles, stratégies pour les rapports humains, stratégies de survie, stratégies d'armement et ainsi de suite » ([Zoll, 1988], p.39).

L'analyse critique que R. Zoll fait du temps de la connaissance procède d'un paradoxe : le présent est le lieu où sont ramenés le passé et le futur. Il n'a donc plus d'existence propre pour l'individu. A force de savoir et de prévoir, l'homme ne vit plus l'instant présent :

« Ce que nous pouvons vivre du présent est inversement proportionnel à son volume potentiel. Bientôt nous serons tout et nous ne vivrons plus rien » ([Zoll, 1988], p.40)

Il est exact que dans le modèle que nous proposons, le présent n'est pas considéré. Le contrôle de gestion, en définitive, ne prend généralement pas en compte ce dernier (nous le verrons au travers des analyses présentées en troisième partie du présent mémoire).

A l'opposé de cette conception, R. Zoll nous donne la description d'un temps de la « table rase ». Ancré dans l'instant présent, l'individu fait fi du passé lointain. Oublier ce passé, c'est justement se libérer du déterminisme ou plus subtilement de la répétition. De son côté, l'avenir est rejeté parce que porteur d'incertitudes insupportables. Le sociologue soulève alors la question : « Quelle identité dans un temps dépourvu de passé ? ». Paradoxalement, une conception « instantanéiste » du temps appelle des réactions telles que la mode des recherches généalogiques, et autres formes de « biographisation », autant de manifestations d'une quête d'identité.

Ce qui surprend, dans la distinction proposée par R. Zoll, c'est l'exclusion d'un tiers rapport à l'incertitude, qui correspond à ce que nous avons appelé le temps de l'action. Selon le sociologue, soit on accepte l'incertitude en essayant de prévoir, soit on la rejette en vivant intensément l'instant présent. C'est ne pas prendre en compte la possibilité d'admettre l'imprévu, ce qui relève des attitudes réactive (que l'on peut considérer, au terme de cette étude, comme la réponse ex-post à un événement imprévu) et proactive (qui correspond à l'anticipation d'événements que l'on n'a pas su voir venir). Pour la « philosophie » générale de la gestion, il est justement impossible de s'enfermer passivement dans la seule certitude du présent. Cette dernière propose au contraire d'accepter l'imprévisibilité des choses, mais ce de manière active. C'est ce que nous allons considérer dans le paragraphe suivant, en donnant un contenu conceptuel définitif à notre modèle théorique.

D. Modèle d'analyse retenu.

Au terme d'une analyse lexicale et de la confrontation de cette dernière à d'autres pensées, philosophiques, économiques, psychologiques et sociologiques, nous avons pu fixer les idées constitutives de notre modèle théorique. Ce paragraphe en précise d'abord les termes, puis en livre une interprétation dont nous nous servirons pour lire les résultats de la phase d'étude.

D.1. Définition des quatre attitudes fondamentales.

De l'analyse fondée sur une recherche lexicale, nous avons retenu une première définition pour chacune des attitudes relevées dans la littérature de contrôle de gestion. De l'approfondissement de ce travail par la considération d'autres disciplines, nous avons retenu une idée fondamentale, à savoir que la différence entre les couples réaction-proaction et rétrospection-prospective peut se qualifier de deux manières. La première, suggérée par les définitions usuelles trouvées dans les dictionnaires, porte sur la distinction entre connaissance et action. La rétrospection et la prospective se décrivent au travers du terme « considérer ». On ne considère que ce qui est visible, ou du moins ce que l'on considère comme tel. Le passé et le futur sont pour ces deux attitudes des objets de connaissance. En revanche, on approche la proaction et la réaction avec le verbe « agir ». La connaissance, si elle n'est pas exclue de ces dernières, ne leur est pas essentielle.

La seconde manière de qualifier cette distinction relève déjà de l'ordre de l'interprétation. Les références à F. Jullien et à R. Zoll ont été à ce sujet particulièrement éclairantes. Leur contribution nous permet de lire notamment cette différence au travers du rapport à l'incertitude. Pour la prospective et la rétrospection, le futur et le passé peuvent être portés, de manière plus ou moins parfaite, à notre connaissance. Aucun des deux n'est entièrement incertain. En revanche, la réaction peut s'appréhender comme la réponse à un événement que l'on n'a pu prévoir (i.e. que l'on n'a pu porter à sa connaissance), et la proaction peut s'entendre comme l'anticipation par l'action d'événements que l'on n'a pas pu voir venir (que l'on n'a pu connaître, si ce n'est au dernier moment), et dont on peut éventuellement (et non nécessairement) présager l'occurrence.

C'est en référence à ces deux approches que nous avons fixé les définitions qui devaient fonder la suite de notre étude.

Définitions.

Nous prendrons en compte, pour les travaux qui suivent, le corpus de définitions suivantes. *Le lecteur doit être averti du fait qu'il ne s'agit pas d'énoncés académiques, mais bien du résultat de notre investigation, qui a consisté non pas à chercher des formules définitives pouvant correspondre à un mot précis dans un dictionnaire, mais bien à cerner les idées de rétrospection, de prospective, de réaction, et de proaction.* Rappelons à ce sujet l'hypothèse de F. de Saussure, selon laquelle le lien entre signifiant et signifié est arbitraire. Notre travail consiste à dessiner les contours de signifiés pour la suite de nos travaux, et préciser pour la suite ce que nous entendrons par les quatre attitudes retenues dans notre modèle.

La rétrospection est l'attitude qui consiste à remonter dans le passé, à le prendre en considération, et ainsi le porter à sa connaissance.

La prospective est l'attitude qui consiste à considérer des événements futurs que l'on peut, partiellement ou intégralement, porter à sa connaissance.

La réaction est l'attitude qui consiste à agir à la suite d'un (ou plusieurs) événement(s) imprévu(s).

La proaction est l'attitude qui consiste à agir en anticipation d'événements difficilement prévisibles.

Ces définitions posées, nous pouvons passer à l'articulation des quatre attitudes fondamentales.

Explicitation du modèle.

L'analyse que nous avons faite de la manière dont d'autres disciplines pouvaient traiter d'un sujet comparable au nôtre ne nous a pas amené à revoir l'articulation retenue *a priori*. Il restait alors à la définir très précisément. Le choix des définitions que nous avons proposées contribue déjà à les qualifier globalement. Il convient maintenant d'en considérer le détail.

La figure 3 permet de mettre en évidence la nature des relations. En termes de formalisme, nous avons choisi de désigner l'axe horizontal par la « **direction-temps** » (ce vers

quoi est tourné le regard ou l'acte de l'individu), et l'axe vertical par « **connaissance-action** ». Autant la réaction et la proaction sont en rapport direct avec l'action, autant la rétrospection et la prospective peuvent s'en détacher. A l'occasion, nous pourrions, en raison des motifs exposés précédemment, qualifier cet axe de « **rapport à l'incertitude** » (ce dernier permettant de comprendre la différence entre l'appel à la connaissance ou à l'action).

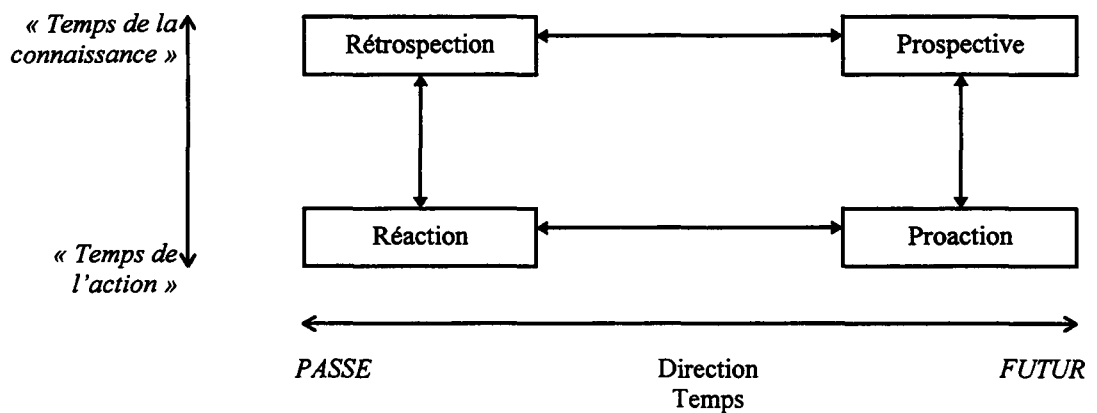


Figure 3 : Explicitation des axes de contradiction.

Les relations représentées par les flèches méritent aussi d'être qualifiées. Toutes, en fait, désignent des **contradictions**, et non des oppositions. Cette précision est notamment fondée sur les travaux de M. Fiol (1991 et 1993). Les quatre attitudes, prises dans ce qu'elles ont d'archétypal, sont définies comme contradictoires : on ne considère pas le passé lorsqu'on porte sa connaissance sur le futur ; on admet l'incertitude ou on ne l'accepte pas. Ces attitudes ne peuvent se doser, faire l'objet d'un compromis. C'est pourquoi les relations entre elles ne sont pas de l'ordre de l'opposition (deux forces opposées, en physique, ont une résultante). Elles peuvent en revanche se combiner, comme le suggèrent les investigations que nous avons menées jusqu'ici : on peut être par exemple proactif et prospectif. On sera « l'un ou l'autre » ou « l'un et l'autre », mais pas un savant dosage des deux. Précisons encore que l'axe passé-futur ne représente en aucune manière un continuum, au milieu duquel se trouverait le « présent ». On est orienté soit vers le passé, soit vers le futur, mais pas vers le présent. Ceci est une hypothèse forte, que nous assumons pleinement. Comme nous l'avons signalé précédemment, la littérature de contrôle de gestion exclut l'attentisme passif. Le présent est ce par rapport à quoi nous construisons le modèle. A la personne de le remplir du passé ou du futur, par l'action ou par la connaissance. Le présent rempli du présent n'est pas une notion de gestion, du moins dans la littérature que nous avons prise en considération (et la suite de notre recherche tend à le confirmer).

Ces précisions données il est nécessaire d'approfondir dès à présent l'interprétation que nous pouvons faire des deux couples réaction-proaction et rétrospection-prospective. Celle-ci est fondée sur les travaux d'investigation restitués dans ce qui précède.

D.2. Interprétation de l'axe « connaissance-action ».

Les attitudes dégagées dans notre modèle théorique rendent compte, semble-t-il, de deux modes de maîtrise. Avant de les décrire, il convient de s'interroger sur le « deux ». Pourquoi ne distinguons-nous pas autant de modes de maîtrise que d'attitudes-types ? Nous trouvons deux raisons à cela. Au premier chef, comme on a pu le remarquer dans le paragraphe précédent, les attitudes liées à la connaissance et les attitudes actives correspondent à des rapport à l'incertitude (et ou à l'imprévu) distincts, lesquels appellent deux types de maîtrise différents. En second lieu, l'orientation vers le futur ou le passé, si elle demeure essentielle en termes de distinction d'attitudes, ou encore de comportements, n'est pas aussi discriminante en termes de modes de maîtrise. En bref, le contrôle du temps de la connaissance n'est pas celui du temps de l'action. Il convient à présent d'en détailler les modalités.

D.2.1. Le temps de la connaissance comme temps maîtrisé.

Dans le même ordre d'idée que celui énoncé par F. Jullien, R. Zoll, déjà évoqué, pose l'*extériorisation* comme mode de maîtrise. Si l'on fait du temps une notion extérieure, on l'« instrumentalise », on en fait un objet de connaissance, mieux encore, un outil :

« Ces extériorisations ont toujours pour finalité d'augmenter et d'élargir ces capacités [humaines], mais elles les transforment en même temps. Comme exemple, je cite l'extériorisation des capacités manuelles, par des outils, plus tard par des machines ; une grue soulève ce qu'aucun homme pourrait soulever.

Par son extériorisation, le temps devient un fait de conscience et il devient transformable ; l'extériorisation rend possible le temps linéaire, et grâce à lui la coordination de sociétés complexes comme la nôtre/ L'extériorisation du temps est un élément important de la tentative de l'humanité de se rendre maître de la nature. Le temps extériorisé et linéaire est manipulable - c'est très visible dans les accélérations énormes, donc les

transformations des rythmes temporels que la technologie capitaliste a produites et continue de produire.

L'extériorisation du temps est un moment du processus évolutionnaire de la séparation de l'esprit et de la nature - qui en dépit de leur séparation forment « une nécessaire unité » (Gregory Bateson) » ([Zoll, 1988], p.44).

Par l'abstraction, la réification, le temps devient objet de maîtrise. Le chapitre précédent présentait trois modes d'objectivation du temps : la quantité, le rythme, le processus. Dans le cas du temps-connaissance, l'extériorisation emprunte une autre voie, qu'il convient de détailler. Suite à l'analyse que nous avons faite du temps processus, nous retrouvons dans le modèle des attitudes l'idée de prévision. Ici, nous abordons néanmoins cette notion d'un point de vue plus fondamental et moins descriptif. Prévoir signifie « se représenter à l'avance » (Larousse). En d'autres termes, il s'agit de **ramener une « portion » d'avenir dans le présent**. Une hypothèse sous-jacente à ce modèle est que *plus cet avenir est proche, plus sa représentation dans le présent sera précise et fiable*. Par précision il faut entendre le degré de détail, et par fiabilité, la propension à fournir une anticipation la plus exacte possible des états du monde à venir.

A l'opposé, la démarche rétrospective a pour idéal de ramener le passé dans le présent. L'historien F. Hartog qualifie cette attitude de « patrimonialisation » du passé. Celui-ci, récent ou ancien, est considéré comme une richesse « présentéisée » (i.e. ramenée au présent).

L'idéal de ces démarches est de ramener à l'état présent ce qui est à venir et ce qui n'est plus, ou - ce qui revient au même, à peu de choses près - à déplacer ce présent dans le passé et le futur, par des démarches pour l'essentiel projectives. **Or le présent est le seul « moment » (au sens de M. Conche) dont les êtres peuvent tenter de se rendre maîtres**. Il semble donc que ces attitudes dénotent une recherche de maîtrise de ce qui ne dépend pas de soi. A l'occasion d'une mise en garde, formulée au milieu des années 1970, J. Delors dénonce justement ce qui peut être considéré comme une « idéologie » de la prospective, défendue aussi bien par les économistes de la planification que par de grands auteurs d'alors, en matière de politique ou encore de gestion :

« L'usage immodéré et incantatoire de la prospective nous a fait plus de mal que de bien. L'examen de l'avenir ne doit jamais être considéré comme une sorte de sécurité compensatoire, face à l'aléa du présent, ni comme une fuite en avant, ni encore moins comme une idéologie de remplacement » ([Delors, 1974]).

Cette citation demande que l'on s'arrête un instant sur les termes « incantatoire » et « idéologie de remplacement ». Le premier fait référence à la pensée magique, il est utilisé sur un plan à la fois descriptif et polémique. En utilisant le qualificatif d'« incantatoire », J. Delors dénonce en fin de compte les excès d'une volonté de maîtrise. Cette dernière, avouée en tant que telle, relève plutôt d'une pensée rationnelle, dans la mesure où elle suppose l'existence d'un objet de maîtrise, et donc celle d'un sujet agissant. Néanmoins, si la prospective ne se conçoit plus comme un moyen de cette maîtrise (entre autres de l'incertain, comme semble le souligner J. Delors), mais comme un objectif en soi, le basculement dans le rituel, dans l'acte magique est possible, voire probable. Nous fondons cette explication sur les propos de M. Eliade (1985). Utilisant cette même référence, J.M.G. Le Clézio (1988) montre dans quelle mesure l'astronomie, parvenue à des niveaux de connaissance très avancés, relève chez les occidentaux d'un acte d'analyse explicative et orientée vers la maîtrise du monde, alors que dans les sociétés précolombiennes, conçue comme un fin en soi, elle demeure à l'état de rites magiques (parmi eux, l'identification de la position des astres permet de repérer les périodes de régénération de l'univers). Le basculement d'une pensée à l'autre réside dans le degré d'autonomie accordé à la connaissance concernée. La seconde expression de J. Delors fait référence à la théorie marxiste. Tout en restant schématique, rappelons qu'une « idéologie de remplacement » se définit comme une alternative à l'idéologie portée par la classe dominante, qui entre en conflit avec cette dernière dans un processus dialectique. En dépit de l'intérêt que peut soulever cette allusion, J. Delors laisse le lecteur sur sa faim, et, dans sa mise en garde, semble demeurer au stade polémique. En fin de compte, on ne voit ni en quoi ni par rapport à quoi la prospective constitue une idéologie de remplacement (si ce n'est d'un point de vue historique, la prospective pouvant alors être conçue comme un outil de planification « à la soviétique »¹⁵). Néanmoins, cet article permet de penser la prospective comme relevant d'un discours idéologique plus large, portant au travers du concept de planification l'idée que les lendemains sont l'affaire d'un travail d'aujourd'hui : « demain se prépare aujourd'hui ». En le préparant dans le présent, nous nous assurons que l'avenir ne nous trahira pas. Ce refus catégorique de toute forme de fatalisme doit être sans doute lié à une idéologie (dans un sens certainement plus large que celui que donne Marx à ce terme) de la maîtrise du monde.

D.2.2. Le temps de l'action comme temps maîtrisé.

On pourrait croire, de prime abord, que le fait d'accepter l'incertitude relève de l'acceptation passive d'un temps indépendant de l'activité humaine. Or, paradoxalement, nous voyons ici cette acceptation liée étroitement à l'action. A la considérer de plus près, on voit que cette attitude, bien qu'empruntant des voies détournées, repose sur la même volonté que

¹⁵ Cette explication, quoi qu'il en soit, nous semble peu probable.

celle décrite dans le paragraphe précédent. Dans ce cas, on accepte l'idée d'incertitude portée par le temps, on peut prendre acte de l'irréversibilité de ce dernier, mais on fait en sorte de pouvoir « parer à toute éventualité », même à l'imprévu. L'idéal de cette attitude peut être qualifié d'adaptation par anticipation, portée par les concepts de veille - l'état de veille étant caractéristique de celui qui se tient disponible pour l'action immédiate -, de souplesse - définie comme la condition nécessaire à l'entreprise d'une action quelle qu'elle soit. La réaction serait plutôt un premier constat d'échec dans la quête de cet idéal, et en cela plus proche du qualificatif d'« animal » utilisé par M. Vaté. Plus que jamais, la volonté de maîtrise du temps semble présente. Voire, ne s'agit-il pas d'une attitude de négation, dans la mesure où, tout en l'acceptant, on fait « comme si » l'imprévu était impossible ?

Loin des attitudes de composition - le « on fait avec » des orientaux -, le modèle porté par la gestion est fondé sur l'idée d'opposition - plus ou moins constructive - au temps, dont il fait soit un objet de connaissance (*chronos*), soit un flot chaotique d'événements (*kairos*) face auquel il convient d'entretenir la vigilance et la souplesse nécessaire, afin de résister.

Conclusion du chapitre III

Dans ce chapitre, nous avons mis en évidence des attitudes recommandées dans le domaine du contrôle de gestion, lesquelles rendaient compte d'un rapport particulier à certaines conceptions du temps. A l'aide de références externes au champ de notre discipline, nous avons tenté de cerner ces dernières.

Une fois ce travail réalisé, il a été possible de formuler une conjecture quant à l'évolution des conceptions du temps dans la littérature de contrôle de gestion. Notre recherche exploratoire la fonde. Comme le remarquera le lecteur, elle ne porte que sur le modèle développé précédemment, les conceptions présentées au chapitre II (du présent mémoire) ne se présentant pas comme sujettes à une évolution pendant la période considérée. La formulation de cette conjecture pourrait être la suivante :

« La littérature de contrôle de gestion semblait jusqu'ici fondée essentiellement sur une association entre rétrospection et prospective. Aujourd'hui, elle paraît s'être enrichie de celle, plus actuelle, entre réaction et proaction ».

Il reste à savoir comment, à partir du modèle théorique, on peut construire une méthodologie apte à fournir des résultats qui permettent d'appuyer ou de rejeter cette hypothèse de départ. La seconde partie de cette thèse est consacrée aux choix épistémologiques et méthodologiques qui fondent la suite de notre démarche.

Nous nous contenterons ici d'en présenter les principes à grands traits : l'emploi de certains termes, dans la littérature comme dans le langage quotidien, peut être « révélateur » de l'une des attitudes que nous venons de définir. Notre recherche reposera sur cette idée.

Nous proposons ici une classification du vocabulaire de gestion selon l'attitude dont il est censé rendre compte. La rétrospection s'attache le langage relatif à l'analyse du passé. La prospective celui portant sur la projection dans le futur. La réaction fait appel aux termes liés à la flexibilité, à l'adaptation *ex post* aux événements. La proaction est plus liée aux thèmes de l'action et de l'anticipation. Cette liste a été construite à partir de travaux effectués par M. Fiol (1993), et enrichie par circulation auprès de chercheurs et d'étudiants. Nous la présentons en fin de chapitre.

La construction de ce tableau était à l'origine destinée à préparer les démarches d'analyse qualitative et quantitative présentées dans la partie suivante. Cette étape s'est révélée relativement difficile, à tel point que nous avons choisi de ne pas exploiter telle quelle cette catégorisation pour effectuer des classements, mais seulement comme un guide, en cours de recherche. Les difficultés sont venues du fait que certains outils ou principes sont ambigus par rapport aux attitudes du modèle (aux « idées » de ces attitudes, plus précisément), et que les positions des personnes consultées pouvaient diverger sur l'affectation de certains termes. Pour éviter ce genre de problèmes dans nos analyses, nous avons fait appel d'une part à l'approche qualitative, d'autre part à des procédures de « désambiguation » (expression consacrée des spécialistes, dont nous expliquerons les modalités ultérieurement). Nous demandons au lecteur de considérer ce tableau comme une construction *ex ante* pouvant permettre d'anticiper la suite de notre propos, mais ne constituant dans aucune mesure un résultat intermédiaire.

Rétrospection	Prospective
<ul style="list-style-type: none"> . analyse du passé . analyse des écarts . apprentissage par accumulation d'expérience . suivi . comparaison prévu-réalisé . modèle cybernétique ou du thermostat . feedback . évaluation . suivi budgétaire . reporting . détermination de tendances . repérage d'inflexions ou de ruptures . études chronologiques 	<ul style="list-style-type: none"> . projection dans l'avenir . horizon . vision . projet . prévision . extrapolation . stratégie . objectifs . prévision des moyens . conséquences de l'action, de la décision . planification . budget . gestion des priorités . contrat
Réaction	Proaction
<ul style="list-style-type: none"> . souple (pour s'adapter) . gestion <i>a posteriori</i> des imprévus . temps réel . vigilance . veille . réactivité (comme condition de la réaction) 	<ul style="list-style-type: none"> . anticipation . recherche de souple (à se donner <i>a priori</i>) . innovation (permanente) . gestion <i>a priori</i> des imprévus . intuition . cadres <i>a priori</i> de résolution de problèmes . prospection . créativité

Tableau 2 : Exemple *a priori* d'une classification de termes

selon les quatre attitudes du modèle théorique.

SECONDE PARTIE :
PRESENTATION DE LA DEMARCHE
DE RECHERCHE.

Chapitre IV

Présentation générale de la démarche de recherche

Il est nécessaire de rappeler ici que dans le cadre de notre problématique, nous cherchons à étudier l'évolution des conceptions temporelles dans la littérature de contrôle de gestion. Ce choix doit être justifié, et c'est là l'objet de ce chapitre. Le premier paragraphe présente les principes généraux de cette investigation, c'est à dire la position épistémologique que nous avons adoptée, ainsi que les raisons générales qui ont motivé notre démarche de recherche. Le second paragraphe est consacré à la présentation globale des méthodes employées, et de leurs fondements théoriques. Le cinquième chapitre reviendra plus en détail sur la mise en oeuvre ces dernières.

Il convient aussi de remarquer avant d'aller plus loin que le positionnement épistémologique présenté ici est valable pour les aspects qualitatifs et quantitatifs de ce travail de thèse, et en intègre les préoccupations communes. Rappelons à cette occasion que l'ensemble du propos qui suit est fondé sur les postulats présentés dans l'introduction de ce mémoire. Nous ne reviendrons pas sur ces derniers, mais nous en appréhenderons les conséquences pour notre démarche de recherche ; elles éclaireront la lecture de nos résultats et feront apparaître les limites à leur reconnaître.

Les problèmes auxquels sont confrontées les recherches en gestion (comme plus généralement en sciences humaines) sont souvent liés au positivisme traditionnel des sciences dites dures, bien qu'au sein de ces dernières, des courants puissent y échapper. Trop souvent néanmoins, les jardins à la française de la « Science en Marche » se sont imposés comme le modèle de toute recherche. F. Wacheux fait remarquer que pourtant, les démarches issues du positivisme logique ne sont pas nécessairement adaptées à des « terrains » humains ou sociaux :

« [La] formulation positive classique des sciences dures [une représentation causale et objective de la réalité] ne s'applique pas facilement aux sciences sociales, dans lesquelles les situations sont nécessairement complexes et singulières à la fois [...] »
([Wacheux, 1996], p.16).

Ce sont ces particularités que nous allons tenter de détailler ici, en rapport direct avec notre problématique de recherche. L'un des enjeux essentiels de cette partie est d'assurer la cohérence, à travers les options épistémologiques, entre ces dernières, la théorie développée précédemment, et les techniques mises en oeuvre dans la recherche (cf. [Wacheux, 1996], p.37).

A. Principes généraux d'investigation.

A.1. Position épistémologique.

Il nous semble ne pas pouvoir séparer la définition de notre position épistémologique et celle de notre terrain d'investigation. Notre démarche essaie de sortir du schéma traditionnel porté par les sciences humaines, pour des raisons que nous allons aborder tout de suite. A ce point du propos, il est indispensable de rappeler - dans des termes réalistes - que cette étude porte sur *un* discours de la discipline de contrôle de gestion, et non le contrôle de gestion en lui-même. Dans ce qui suit nous approchons notre sujet d'investigation de manière traditionnelle. Tentons d'en cerner les limites.

A.1.1. Distinction traditionnelle entre discours et vécu.

Si nous abordions ce sujet avec une position épistémologique « classique » en sciences humaines¹, notre domaine d'investigation serait en effet divisible en trois « terrains » d'étude, à savoir :

1°) Le discours de la littérature de contrôle de gestion.

Il s'agit, en termes réalistes, du plus facile à appréhender. Sur un support matériel, il peut constituer l'objet d'analyses approfondies de son contenu et de sa structure, tant synchroniques que diachroniques.

¹ Sur ce point de vue dit classique, nous nous référons à [Quivy, Van Campenhoudt, 1995].

2°) Le discours organisationnel.

Le discours des personnes est varié, diversement structuré, inachevé. Ce terrain, comme le précédent, est de l'ordre de ce que J. Habermas appelle « l'agir communicationnel », c'est à dire de discussions sincères sur des faits, sans les moindres visées stratégiques². Pour notre part, nous les qualifierons d'agir langagiers.

3°) Le vécu en organisation.

Dans les deux cas précédents, nous sommes confrontés à des actes de langage. Mais ce nouveau terrain est celui du « vécu » de l'organisation (ou plus précisément de ses membres).

Il nous semble que la distinction qui s'opère entre les trois éléments mentionnés ci-dessus demeure un artifice. Plus précisément, les liens inductifs entre eux sont toujours sujets à caution. Notre travail ne consistera donc pas à y déceler des congruences dont il faudrait par la suite évaluer les limites, inhérentes aux méthodes de recherche.

Si l'on recherche les fondements de la conception que sous-tend cette distinction, on les trouve dans un objectivisme de tradition : le discours « cache » la réalité vécue par le sujet. Au mieux, il est l'expression d'une représentation biaisée que le sujet se fait de son vécu (ou que l'on rend du vécu de ce sujet, pour ce qui concerne la littérature analysée ici) ; au pire, il est l'image que le sujet veut nous donner de ce qu'il vit au quotidien. Il en est de même pour la littérature, qui forme un écran entre l'observateur et la discipline, ou encore la pratique. En d'autres termes, le rôle du chercheur serait de « dépasser » la « langue de bois » de son terrain afin d'en découvrir si ce n'est l'intégralité, du moins une partie de sa substance. Dans le discours analysé, il devrait faire la part entre « le juste et le biaisé », pour ne pas dire entre « le vrai et le faux ». Autant avouer qu'une telle tâche est difficile, voire impossible. Selon nous, le chercheur qui prétendrait l'accomplir se placerait « au-dessus » des humains à la vie desquels il s'intéresse. Il faut alors se demander, dans une approche semble-t-il plus modeste, si le langage que produit un individu n'a pas sa part de réalité propre, s'il ne contribue pas à créer chez autrui un contexte cognitif tout aussi important pour la pensée et l'action que la réalité dite objective - si tant est que celle-ci soit douée d'une existence propre. Nous proposons donc de dépasser la conception traditionnelle et suspicieuse du discours pour lui accorder un rôle de contexte cognitif, ou encore performatif.

Lorsque nous parlons de rôle « performatif » du discours, nous reprenons à notre compte la critique que le philosophe J.L. Austin (1970) adresse à la philosophie et à la linguistique

² J. Habermas (1987) définit l'agir communicationnel comme l'interaction de deux ou plusieurs sujets qui engagent une relation langagière en vue de *s'entendre* et par là même *coordonner* leur action. L'entente se conçoit comme un partage consensuel d'*interprétations*.

traditionnelles. Pour cet auteur, le réel ne peut être appréhendé que par l'intermédiaire du langage. Ici, il s'agit d'être précis, et en aucun cas d'imaginer par là que J.L. Austin prétend à la véracité de tout dire. Cet auteur, au contraire, cherche à sortir du schéma correspondant à ce qu'il appelle la philosophie classique, selon lequel un énoncé est vrai ou faux. Il interprète en revanche le discours comme une action³, laquelle échappe par nature à la question de la vérité.

A.1.2. Dépassement d'une distinction traditionnelle : un autre regard sur la notion de discours.

Nous partons de l'idée que le **discours** de la littérature de contrôle de gestion **possède sa « réalité » propre**. Lui seul constituera notre terrain d'investigation (avant des recherches ultérieures, cf. conclusion de ce mémoire), et nous nous refuserons catégoriquement à chercher une relation d'identité, ou encore de congruence avec le vécu ou le discours des membres des organisations étudiées (prétendus parfaitement distincts du premier par l'école réaliste).

Afin d'asseoir notre méthode sur des bases conceptuellement claires, il convient d'explicitier ce que nous entendons par discours⁴, car, s'il est un terme ambigu, c'est bien celui-là⁵. Les pères fondateurs de la linguistique, en particulier Saussure, ont soigneusement évité d'introduire cette notion⁶. C'est Buysens, en 1943, qui le premier aurait fait du discours un objet de théorie linguistique (ou plus largement de sciences humaines), en le liant à ses origines supposées psychosociales. Selon H. Parret (cf. Parret, 1990)], c'est un « texte contextualisé ». Le contexte est justement dans l'énonciation. Si l'on admet cette définition, on reconnaît une « réalité » propre au discours, auquel on peut attribuer les propriétés⁷ suivantes (admises par des écoles de linguistique différentes) :

- 1°) Celui qui tient un discours est **localisé** (voire localisable) dans le temps et l'espace. C'est sur ce point que nous fonderons notre analyse diachronique.

³ La « démonstration » d'Austin passe par trois étapes. En premier lieu, il distingue le *dire* et le *faire* dans le langage. Il en décrit les modalités, et finit par montrer que dire constitue inévitablement un faire. Affirmer, c'est déjà agir. D'où le rôle essentiel qu'il attribue aux verbes dans ses analyses (cf. [Austin, 1987], douzième conférence, pp.151-163).

⁴ Ce qui suit est largement fondé sur une recherche effectuée sur les ouvrages suivants :

- Le Petit Robert ;
- Lalande, Dictionnaire Philosophique, PUF, édition 1988.
- Dictionnaire des Notions Philosophiques, PUF, édition 1990, article Discours [linguistique] par H. Parret.

⁵ L'équivalent de ce terme n'existe pas dans de nombreuses langues étrangères, dont l'anglais où le terme de « discourse » traduit bien plus une allocution ou un raisonnement, et où « talk » ne désigne, dans son acception première, que les actes d'élocution ou de conversation.

⁶ F. de Saussure, dans un appendice à son Cours décrit le discours comme un écran subversif placé entre la langue et la parole, mais n'en dit pas plus.

⁷ Cette liste de propriétés est directement empruntée - quoique reformulée - à [Parret, 1990], p.666

- 2°) Le discours est soumis à des **règles** (des régularités). Selon H. Parret, il s'agit non pas de règles énonciatives, mais bien de stratégies partagées par une communauté énonciative. Si nous admettons cette propriété, l'utilisation du modèle construit en première partie est légitime, dans la mesure où elle autorise toute analyse diachronique et transversale.
- 3°) Un discours est une **réponse** à , une interpellation de discours du même ordre, ou du moins de discours constituant le contexte de l'énonciation. En termes réducteurs, on peut dire qu'un discours ne naît jamais d'un univers discursif vierge.
- 4°) Un discours suppose, de la part de celui qui l'entend, une attitude proche de la **traduction**, d'où la nécessité, pour une entente, d'un contexte partagé.
- 5°) Les discours créent à leur tour des **contextes** discursifs. Cette dernière propriété peut être considérée comme un corollaire de l'énoncé n°3. Cela constitue l'un des fondements de notre démarche.

Rappelons l'importance de la notion de contexte chez un linguiste tel que R. Jakobson (1973), pour qui le volontarisme différencie la communication de la simple information. Pour cet auteur, tout acte de communication demande moins d'effort à l'émetteur qu'au récepteur, dans la mesure où le premier émet simplement des signes, alors que le second doit les interpréter en fonction d'un environnement. La signification lexicale d'un mot est rarement approchée dans le langage quotidien. Le sens qu'on lui donne dépend de la multitude de « micro-décisions » qui restreignent le champ des significations possibles. Ce sont elles qui, pour R. Jakobson, constituent ce que l'on appelle le contexte. Signalons pour la suite que ces « micro-décisions » peuvent s'appréhender notamment au travers des associations de termes.

Nos travaux n'ont justement pas la prétention d'appréhender le « vécu » des sujets (par exemple, les contrôleurs de gestion) au travers de leur discours (ce qu'ils nous disent) et (ou) celui de la littérature de gestion, mais bien de considérer une partie du contexte général, disciplinaire, que constitue ce dernier terrain. Nous ne chercherons pas non plus à supposer un lien d'antériorité de l'un par rapport à l'autre. On pourrait en effet supposer, comme nous l'avons signalé dans l'introduction, que :

- la littérature se fait l'écho de ce que dit la profession ;

ou encore que :

- la profession a assimilé - par le courant des formations, des modes, etc... - les idées que porte la littérature.

Nous admettrons qu'**aucun de ces deux énoncés n'est faux**. Nos recherches actuelles (i.e. consignées dans ce mémoire) et ultérieures pourront éventuellement sembler donner raison à l'un d'entre eux, sans que pour cela une conclusion générale puisse être tirée. Nous postulons que chaque discours est contexte de l'autre : ils constituent un ensemble qui se différencie non seulement par ses sources, mais aussi par un support (la parole contre l'écrit).

L'énoncé 5 de la page précédente définit le discours comme un élément constitutif de contextes. Il semble que cette dernière notion soit aussi chargée d'ambiguïtés. Traditionnellement, et pas seulement en linguistique, le contexte est ce qui permet de comprendre un dire, une situation. Ce sont les circonstances (au sens large) de l'acte, langagier ou pas, plus précisément ce que E. Goffman (1987) appelle, non sans en critiquer les principes traditionnels, les « présuppositions » (pp.207-209). Cette notion peut encore être entendue dans un sens objectiviste. Sur ce point, l'énoncé 5 est clair : le discours étant constitutif de contextes, ces derniers ne sont pas réductibles à des circonstances matérielles ou déterministes. E. Goffman, s'intéressant plus particulièrement aux actes de langage oraux et physiques⁸, critique vivement le travers des linguistes, qui consiste à chercher dans tout dire un sens caché, un « contexte », des « présuppositions », et ce à partir de la syntaxe et de la sémantique. Cela revient à nouveau à s'enfermer dans le processus sans fin de recherche de signifiés derrière d'autres signifiés :

« [...] il est impossible de tracer une frontière définitive entre ce que les énoncés présupposent sémantiquement et ce que font pragmatiquement les gens qui les énoncent » ([Goffman, 1987], p. 209).

L'attitude critiquée par E. Goffman revient à chercher une valeur de vérité pour le discours. C'est en cela que la notion de contexte est ambiguë : elle peut inciter le chercheur à tenter de déceler la véracité de circonstances derrière un énoncé. L'acte de langage a une valeur en soi, et si l'on doit parler de contexte, ou de présupposition, il ne s'agit ni plus ni moins que d'une *reconstruction* sur le discours.

Afin de lever cette ambiguïté, nous proposons de passer à un autre concept, plus englobant : la *réalité* (non pas celle du pur objet, mais celle que l'on construit - se référer à l'introduction). Lorsque j'agis, je le fais non seulement dans un contexte, mais encore par rapport à une *réalité*. Le discours contribue à la construction de cette dernière.

⁸ Les conclusions du propos auquel nous faisons référence n'en sont pas moins extensibles au domaine du langage écrit.

A.1.3. Le discours créateur de réalité comme dépassement de la notion de contexte.

La notion de contexte étant ambiguë, nous lui préférons celle de réalité, entendue au sens que nous avons donné dans l'introduction de ce mémoire. Si l'on suppose, comme nous le faisons, que la réalité est une construction propre à chaque individu, le concept de discours prend alors à son tour une autre dimension, que nous allons expliciter.

Où l'on retrouve la notion de réalité.

Nous ne reviendrons pas sur les postulats constructivistes que nous avons adoptés dès le début de ce propos, mais il convient d'en considérer les conséquences sur le statut à accorder au discours, ou encore au langage⁹. P. Berger et T. Luckmann, dont les hypothèses fondamentales dépassent largement le phénomène social¹⁰, accordent justement au langage un rôle objectivant :

« Le langage utilisé dans la vie quotidienne me procure continuellement les objectivations nécessaires et établit l'ordre au sein duquel celles-ci acquièrent un sens, de même que l'ordre au sein duquel la vie quotidienne devient, pour moi, signifiante. [...] De cette manière, le langage marque les coordonnées de ma vie en société et remplit cette vie d'objets chargés de sens » ([Berger & Luckmann, 1986], p.35).

Le langage, par la structure, par la sémantique, érige certains concepts en réalité objective (celle dont je *sais* qu'elle existe et donc pour laquelle la question de l'existence ne se pose jamais à moi). R. Jakobson, dans la typologie qu'il propose des fonctions du langage, met en avant le rôle *poétique* de ce dernier. Ce terme désigne ce qui fonde l'autonomie suprême de cette forme d'expression, à savoir son « pouvoir créateur », non seulement de formes esthétiques, mais encore de réalité. A ce sujet, citant Einstein à propos de la distinction passé - présent - futur¹¹, le linguiste se demande si elle n'est pas qu'une création langagière.

⁹ Sur ce point nous permettrons un certain manque de clarté. Le terme de « langage » en anglais peut couvrir tout autant la notion de langue (nationale, étrangère), de langage, ou encore de discours. La plupart de nos références étant anglo-saxonnes, nous avons du mal à faire la part entre ces différentes acceptions. Les traducteurs d'essais linguistiques se retrouvent d'ailleurs dans la même situation que la nôtre.

¹⁰ Nous voulons dire par là que, si les deux auteurs décrivent essentiellement dans leur ouvrage la construction de la réalité sociale, leurs présupposés portent sur la construction d'une réalité en général, c'est à dire le cadre de la pensée et de l'action attaché à chaque individu.

¹¹ Einstein disait à peu près dans ces termes :

« La séparation entre passé, présent et futur est une illusion, mais c'est une illusion tenace » (1955).

Le rôle du discours dans la construction de réalité.

Le discours, puisque son vecteur est le langage, contribue à institutionnaliser certains éléments de réalité partagée. Mais en tant qu'utilisation spécifique de ce même langage, il peut aussi avoir un impact sur la création de réalité subjective. P. Berger et T. Luckmann désignent la « conversation », fût-elle la plus banale, comme un outil essentiel de conservation et de reformation de la réalité subjective :

« Le plus important appareil de la conservation de la réalité est la conversation. On peut concevoir la vie quotidienne de l'individu en termes d'action d'un appareil de conversation qui continuellement maintient, modifie et reconstruit la réalité subjective » ([Berger & Luckmann, 1986], p. 208).

Dans le système conçu par les deux sociologues, la réalité est considérée par l'individu comme une donnée *a priori*. Le discours n'en perd pas pour autant son rôle de constructeur. Il ajoute des éléments, en retranche, en atténue certains, en accentue d'autres ([Berger & Luckmann, 1986], p. 209). Ce phénomène peut s'opérer d'autant mieux que le langage possède un rôle objectivant : ce qui est dit a « l'allure » d'une réalité. Une démarche qui se fonde sur ce présupposé n'a donc rien d'une analyse de type freudien (psychanalytique), « recherche du sens caché ». Au contraire, elle s'appuie sur l'aspect « direct » du langage, sa capacité à former des objets dans la réalité de chacun. Une allocution, un dialogue, la lecture d'un ouvrage peuvent créer chez un individu des éléments de « son monde », au même titre que l'expérience vécue de ce dernier. Pour J.L. Austin aussi, tout dire est performatif, il ne décrit pas seulement le réel, il s'y insère comme un fait entre autres. La notion de vérité est reconsidérée par ce philosophe ([Austin, 1970], p.73-78) :

« [...] c'est le fait qu'il court qui rend vraie l'affirmation « il court » ; ou encore : la vérité de l'énonciation constative « il court » dépend du fait qu'il court. En revanche, dans le cas que nous étudions, c'est le bonheur de l'énonciation performative « je m'excuse » qui fait que je m'excuse ; et il dépend du bonheur de l'énonciation performative « je m'excuse » que je réussisse à m'excuser » ([Austin, 1970], p.75).

Si la sensation (chez l'autre) que ce que j'ai dit est vrai a un rôle primordial, ce n'est pas là le critère de mon acte de langage. Ce critère, J.L. Austin l'appelle le « bonheur », ce qui fera en sorte que l'autre *accepte* ce que j'ai dit. C'est pourquoi on peut se permettre de lire cet auteur à la lumière d'hypothèses constructivistes, même si l'on n'adhère pas nécessairement à

l'hypothèse austinienne selon laquelle l'acte langagier est *finalisé* (i.e. "a une finalité", cf. [Austin, 1970], première conférence, pp.37-45)¹².

Implications méthodologiques et limites *a priori* des méthodes mises en oeuvre.

En regard de ce champ d'hypothèses, une conception du temps (en tant que part de la réalité subjective) peut naître de l'emploi de certains mots comme de l'utilisation de certains outils, d'une manière de parler comme d'un mode de comportement propre à l'institution. Lorsque nous nous intéressons au discours développé dans un ouvrage, nous nous y attachons comme à un *élément potentiellement constitutif de la réalité du lecteur*. C'est notamment en cela que le discours revêt un rôle performatif.

Cette hypothèse qui fonde nos méthodes exige une certaine humilité. Une première raison à cela réside dans l'attachement de ces dernières aux énoncés. Comme cela a pu être rappelé dans l'introduction de ce mémoire et dans ce qui précède, la construction d'une réalité s'effectue dans l'interaction (entre individus, entre un écrit et un sujet). Cette dernière intègre non seulement les énoncés, mais encore l'ensemble des actes, des signes qui l'accompagnent. Il ne s'agit pas de contextes à la compréhension d'une vérité émise, mais bien d'actes de communication qui ont valeur en soi. Cette remarque justifiera en partie la nécessité de compléter notre analyse quantitative des ouvrages par une démarche qualitative. En ce qui concerne les études dialogiques, E. Goffman rappelle que, dans l'analyse de conversations, ce que l'on qualifie généralement d'« informel¹³ » a un rôle au moins aussi important que les énonciations. Dans le même ordre d'idée, pour J.L. Austin, les circonstances dans lesquelles on utilise le langage doivent faire l'objet de considérations toutes particulières. C'est ce qui distingue selon lui l'acte de « locution » de celui « d'illocution »¹⁴. La méthode du philosophe « analytique » consiste justement à considérer des énoncés et à les placer dans des situations radicalement différentes de celles dans lesquelles ils ont été formulés. Son objet d'étude se veut donc « l'acte de discours total ». Une seconde raison pour laquelle les résultats de cette recherche devront être abordés avec mesure est liée à la question de l'interaction. Dans l'approche constructiviste, les notions d'émetteur et de récepteur (de locuteur et d'auditeur, pour reprendre des termes linguistiques) sont en grande partie caduques. E. Goffman, pour l'approche des dialogues, propose une démarche qui différencie (au moins) le « cadre de participation » et le « format de production » (1987, pp.152-164). L'analyse qualitative des ouvrages s'attachera à certains aspects du « format de production », entendu au sens large (nous nous situons en effet dans un autre domaine que celui de l'analyse dialogique). Pour ce

¹² J.L. Austin suppose en effet que tout acte a une finalité, laquelle est propre au locuteur. Repris dans nos termes, J.L. Austin déclare qu'un acte langagier *heureux* est celui qui crée la réalité visée chez l'autre.

¹³ Il peut s'agir en effet de mouvements très formels, de codes d'attitudes, mais aussi « le ton de la voix, la manière de la reprise, les redémarrages, les localisations des pauses » ([Goffman, 1987], p.8).

¹⁴ La « perlocution » désigne l'acte langagier qui produit un effet par le simple fait de dire.

qui porte sur le cadre de participation, E. Goffman montre (outre que celui-ci dépasse le cadre de l'énoncé) que l'interaction joue un rôle primordial dans l'acte langagier : elle en est le fruit comme elle en est le cadre. En termes constructivistes, il n'y a plus de locuteur ni d'auditeur, mais deux personnes qui se créent une réalité en interagissant. En vertu de notre position épistémologique, nous considérerons que :

- l'énoncé est le fruit de l'interaction entre les participants à la conversation ;
- chacun des participants peut éventuellement prendre en compte le discours (les énoncés comme le reste) dans la construction de sa réalité.

Une dernière raison pour laquelle notre démarche aura ses limites concerne la **position du chercheur**. Ce dernier est aussi en **interaction avec ce que l'on appelle généralement son « objet de recherche »**. En conséquence, ce qu'il prétend « observer » est le fruit de cette interaction. Il ne mesure pas une réalité intangible et objective, il en **construit** une. Dans la suite de ce travail, nous allons employer des méthodes lexicométriques. Nous serons conscients qu'elles constituent des manières de « construire » un résultat de recherche, et non de « rendre compte », en nous appuyant sur l'évidence du réel, d'une observation, fût-elle imparfaite (d'aucuns diront biaisée). De même, quand nous analyserons les ouvrages de manière qualitative, nous serons conscients de restituer *notre* lecture de ces derniers (effectuée à un moment donné). L'ensemble de ces remarques, *prises dans un paradigme objectiviste*, limitent considérablement les résultats présentés dans ce mémoire. Considérées dans un cadre constructiviste, elles sont la caractéristique de tout travail de recherche.

Dans la suite, nous nous efforcerons de prendre en compte l'ensemble de ces réserves. L'analyse de nos résultats ne pourra s'effectuer qu'à la lumière des travaux des cognitivistes et sociologues constructivistes.

A.2. Les contraintes liées à notre problématique de recherche.

Le pourquoi de la démarche entreprise ici repose avant tout sur les contraintes que comporte notre « objet » de recherche. Ce qui suit montre en quoi la méthode retenue permet de répondre à chacune d'entre elles.

A.2.1. Un objet sur support matériel.

Comme nous l'avons signalé dans l'introduction de ce mémoire, notre objet de recherche est « le temps tel qu'en parle la littérature de contrôle de gestion ». Le support de

notre investigation est donc la littérature. Il est clair que par rapport aux propos de J.L. Austin ou ceux d'E. Goffman, le support papier ne rend compte que partiellement de l'acte de discours. Mais il a sa valeur intrinsèque. Consulté par un étudiant ou par un praticien, un livre ou un article de revue peuvent prendre part à la réalité de ces derniers. C'est aussi l'aspect partiel de la littérature qui permet de comprendre pourquoi nous avons choisi des méthodes d'analyse relativement rigides (la lexicométrie, notamment). Notons enfin que la présence de ce support matériel, ancien comme récent, nous a permis d'effectuer notre étude diachronique sans chercher à reconstituer des sources par des moyens approximatifs.

A.2.2. Une approche partiellement indirecte.

Nous avons construit un modèle théorique de représentation d'attitudes temporelles qui doit nous servir de base d'analyse, et nous nous sommes confronté à des textes. Ici, deux extrêmes s'offraient à nous :

- rechercher les allusions directes aux attitudes évoquées ; la (ou les) phrase(s), le (ou) les paragraphe(s) qui recommandent explicitement l'une d'elles ;
- rassembler tout ce qui, dans le texte, peut faire allusion à l'une des attitudes de notre modèle théorique.

Comme nous l'avons fait remarquer précédemment, en référence à des auteurs tels J.L. Austin et E. Goffman, ce n'est pas nécessairement par l'énoncé explicite d'une idée que l'on peut créer une réalité chez l'interlocuteur, ou encore son lecteur, mais par l'univers que peut créer un discours, ou encore un texte. C'est pourquoi nous nous attachons, en premier lieu, à étudier des positions, des éléments de discours qui n'explicitent pas directement une des attitudes relevées dans le modèle théorique. Nous admettrons en effet que des comportements, ou encore des outils de gestion - dont ceux qui peuvent être recommandés dans un ouvrage de contrôle de gestion - portent implicitement au moins un temps¹⁵, ce qui nous autorise à dire qu'au moins l'une des quatre attitudes archétypales que nous avons définies peut être portée par un système de contrôle de gestion.

A.2.3. Les limites d'une étude de littérature.

Les limites d'une étude de littérature se conçoivent par rapport à une approche du discours « total » (cf. [Austin, 1970]). Nous n'y revenons pas. Le fait que nous nous attachions à un objet d'étude particulièrement formel appelle l'utilisation de méthodes autres qu'une appréhension globale. Nous avons fait le choix d'une méthode se rapprochant de l'analyse de

¹⁵ Au sens de notre postulat 3, cf. Première Partie.

contenu, mais ce n'est pas pour lui accorder son rôle classique. En effet, *traditionnellement*, l'emploi d'une méthode d'analyse de contenu permet de sortir d'une interprétation purement personnelle de cette littérature (cf. [Quivy, Van Campenhoudt, 1995], pp. 229-236). Adopter cette approche dans notre méthodologie entrerait en contradiction avec nos présupposés constructivistes. En fin de compte, se référer aux présupposés classiques de l'analyse de contenu nous ramènerait à des hypothèses objectivistes. Nous déclarerions alors adopter ces techniques afin de rendre compte de ce qu'ont dit les auteurs, et ce de la manière la plus neutre possible. Les limites de nos travaux porteraient alors sur l'ensemble des biais d'interprétation qui pourraient « se glisser » dans notre démarche d'investigation, et que la méthode employée est censée réduire au minimum. Cela serait supposer que tout chercheur, à partir du moment où il emploie « la » (ou une des) bonne(s) méthode(s), peut s'approcher de la vérité du dit, ou mieux encore de ce qu'a voulu dire l'auteur.

Dans ce cas encore, le constructivisme nous renvoie à une position plus modeste. La démarche que nous adoptons participe à la construction d'une réalité. Nous allons certainement utiliser un outil de mesure, construit avec le plus de rigueur possible, mais à aucun moment nous ne prétendons à l'objectivité des données qu'il nous rend. Nous nous efforcerons au contraire, de rappeler que ces dernières sont le fruit d'une interaction entre outil, littérature, et chercheur.

Nous voyons déjà fuser les objections à une telle approche : « mais quel garde-fous donner à vos travaux ? ». Il est clair qu'il ne se peut agir de la réalité objective. Le garde-fous réside dans la **possibilité du débat sur la démarche et les résultats** qu'elle produit. K. Popper (1984) emploie à ce sujet la notion de réfutabilité. Ce dernier terme n'est pas à entendre dans un référentiel du vrai et du faux, mais dans celui d'une dialectique. Dans le modèle général qu'ils proposent, R. Laufer et C. Paradeise (1982) représentent l'histoire des débats (en sciences humaines) comme une articulation autour de la question de la légitimité. Ce qui est considéré comme légitime est accepté jusqu'au moment où cette qualité est remise en cause par une des parties prenantes au débat. La « falsification » popperienne dépend de la teneur du discours produit par le chercheur. Si ce discours est construit de manière suffisamment claire, mettant en évidence les points-clés de son cheminement intellectuel (les « falsificateurs virtuels »), alors son propos est en mesure d'être invalidé, c'est à dire d'être soumis au débat. Un travail assez « flou » pour répondre à toute objection, d'après K. Popper, ne peut prétendre à une quelconque valeur scientifique. Nous essayons de faire en sorte que nos travaux se situent dans cette optique. L'utilisation de méthodes les plus rigoureuses possibles (la lexicométrie, l'emploi de statistiques) tend à répondre à ces impératifs, plus qu'à assurer l'objectivité - selon nous impossible - de notre démarche.

Ces principes généraux présentés, il convient à présent de rendre compte de la manière dont nous avons élaboré notre méthode de recherche, et ce dans ses grandes lignes. Le chapitre suivant sera consacré à la mise en oeuvre précise des techniques présentées dans le paragraphe qui vient. Nous avons en effet choisi de distinguer les méthodes, dans leur principe, de leur application à notre recherche. Etant donnée la position épistémologique que nous avons prise, l'exposé du déroulement de la recherche revêt autant d'importance que celui des résultats. Nous rappelons enfin que notre recherche est *théorique*. Notre modèle, loin d'être prescriptif, a pour objet d'aider à décrire, ou plutôt, à construire un phénomène à travers la durée. Cette confusion entre description et prescription, que F. Wacheux qualifie de « sociologisme », peut dénaturer un travail de recherche (1996, pp.79-82).

B. Méthode employée.

Notre approche de la littérature pourrait être considérée comme inductive. A partir d'une observation - analyse traditionnelle de littérature - nous aurions élaboré un ensemble d'hypothèses - modèle et conjectures diachroniques sur celui-ci - que nous compterions tester à l'aide de cette analyse. Il est peut-être nécessaire d'expliquer qu'il n'en est rien. Le schéma de l'induction demeure sinon positiviste, du moins objectiviste. Dans un ouvrage à la fois de fondements et critique, J.C. Gardin (1974) s'attaque aux prétentions à la validité « scientifique » des méthodes d'analyse de contenu (cf. op.cit., introduction). L'intérêt de ces méthodes réside essentiellement dans le fait qu'elles rendent manipulables des concepts présents dans les textes, et ce de manière rigoureuse¹⁶. En revanche, dans un cadre constructiviste tel que nous l'avons défini, la notion de validation est caduque. Chercher à valider notre modèle reviendrait à vouloir lui accorder une valeur de vérité objective. Lorsque nous utilisons l'outil statistique, par exemple, ce n'est pas en vue de vérifier la véracité d'un résultat ou d'un élément du modèle, mais plutôt d'élaborer avec rigueur des hypothèses de connaissance issues de la confrontation du modèle théorique et de la littérature analysée.

Ces précisions formulées, le propos peut s'orienter vers d'abord les principes de l'analyse de contenu, puis l'adaptation de ces méthodes au cas particulier de la littérature de contrôle de gestion.

¹⁶ On notera au passage que cet auteur ne sort pas pour autant d'un paradigme positiviste. Les tests de métalangage proposés aux pages 107 à 114 de son ouvrage s'inscrivent dans une logique de validation.

B.1. La démarche d'analyse de contenu.

Le terme et la préoccupation propres à l'analyse de contenu cachent un ensemble de pratiques extrêmement contrastées. A. Robert et A. Bouillaguet (1997) mettent en évidence le problème de définition que présente cet ensemble de méthodes, dont la portée peut être très variable (du « dégrossissage » de réponses à des questions ouvertes à la construction de modèles théoriques). L'analyse de contenu, de manière classique, se conçoit comme « l'examen méthodique, systématique, objectif, et à l'occasion, quantitatif, du contenu de certains textes en vue d'en classer et d'en interpréter les éléments constitutifs, qui ne sont pas totalement accessibles à la lecture naïve » ([Robert & Bouillaguet, 1997], p.4). Un « texte » désigne toute forme de production verbale, écrite ou orale. La position de ces deux auteurs se différencie néanmoins de la conception classique évoquée précédemment, qui s'énonce comme la recherche de l'approche de texte la plus neutre possible. Citant deux chercheurs du laboratoire de l'ENS de Fontenay-Saint-Cloud, ils rappellent qu'en dépit de l'utilisation de l'outil statistique :

« notre méthode [...] se constitue au fil du dépouillement du corpus et n'est pas identique d'un chercheur à l'autre » (S. Bonnafous, M. Tournier in [Robert & Bouillaguet, 1997], p.4).

Les spécialistes de l'analyse de contenu s'inscrivent néanmoins en faux contre le principe de subjectivité. Ils lui préfèrent celui d'*originalité* ([Robert & Bouillaguet, 1997], p.6). Nous avons déjà défini notre position par rapport à cette école. Nous en utiliserons les outils sans nécessairement souscrire à son « paradigme ». Nous nous le permettons d'autant plus facilement que cette technique, malgré une histoire assez développée et une « efficacité heuristique » reconnue, est *a priori* dépourvue de fondements propres. Elle puise ses méthodes dans la linguistique et la stylistique, sans en adopter les postulats et les hypothèses essentielles ([Robert & Bouillaguet, 1997], pp.7-8).

D'aucuns voient dans l'herméneutique l'origine de l'analyse de contenu. Si cela est le cas, on pourra constater que le regain de cette démarche (à l'origine, l'art d'interprétation des textes bibliques), soutenu par un philosophe tel que H.G. Gadamer (1995) est empreint d'un profond subjectivisme. Le présupposé de l'herméneutique est que tout dire est une réponse à une question. C'est l'auditeur, le lecteur, qui par un travail d'interprétation, vont construire la question, qui pour eux, va fonder le texte ou le dire. Sans adopter cette méthode, c'est au présupposé d'interaction entre texte et lecteur que nous nous référons dans le cadre de nos travaux. Les références qui pourraient aujourd'hui fonder l'analyse de contenu sont liées à des

auteurs tel J.L. Austin, présenté précédemment, et J.R. Searle¹⁷ (cf. [Robert & Bouillaguet, 1997], pp.43-50).

Les modalités existantes de l'analyse de contenu sont soit quantitatives, soit qualitatives. Les premières peuvent correspondre à la recherche de catégories de vocabulaire, de locutions, et peuvent utiliser la lexicométrie (i.e. l'identification puis le « comptage » des mots présents dans un texte). A l'opposé, les méthodes qualitatives accordent une importance particulière aux « à-côté » du mot. Nous avons pour notre part choisi d'utiliser l'une et l'autre des deux approches, en grande partie complémentaires. C'est donc notre utilisation de la méthode qui mérite à présent d'être considérée, une fois précisée la teneur du terrain d'étude.

B.2. Une démarche adaptée à nos contraintes (choix du terrain général).

L'analyse de contenu se définit de manière classique comme la construction d'une connaissance à partir d'un discours. En ce qui concerne nos travaux, le terrain général d'étude est ce que nous qualifierons de « littérature française de contrôle de gestion », que nous divisons en deux sous-groupes :

- les ouvrages fondamentaux et/ou scolaires (du manuel de base à l'essai théorique sur un sujet pointu) ;
- les articles de la presse spécialisée (en France, des revues telles la Revue Française de Comptabilité, la Revue Française de Gestion, Comptabilité-Contrôle-Audit, etc...).

Nous aurions pu nous en tenir à une revue approfondie de la littérature, mais une telle approche nous a semblé insuffisamment rigoureuse. C'est pourquoi nous avons choisi de nous fonder sur une méthode claire, systématique et constante d'analyse de contenu.

En ce qui concerne le terrain, nous avons tout de suite été confronté à la difficulté de « mélanger » ouvrages et articles de revue, ne serait-ce que pour une raison : généralement, les articles anticipent des tendances d'évolution dans la discipline, alors que les ouvrages se font l'écho de méthodes déjà établies (cf. introduction). Les mêler sur la courte période d'étude qui est la nôtre (à peu près vingt ans) risquait d'engendrer un certain désordre dans nos analyses, de brouiller des pistes. A titre d'exemple, le principe de proaction, dans le monde anglo-saxon, semble - à notre connaissance - être explicité pour la première fois en 1972 (cf.

¹⁷ Cet auteur propose, d'après les auteurs, une classification des actes de langage plus fine que la trilogie locution/illocution/perlocution de J.L. Austin. Il s'agit de distinguer les actes assertifs (de vérité), directifs, commissifs (appelant l'interlocuteur à adopter une certaine attitude dans le futur), expressifs, et les déclarations.

[Koontz & Bradspies, 1972]) dans une revue. Ce n'est pourtant pas dans l'immédiat - d'après les ouvrages anglo-saxons que nous avons consultés - que la proaction va s'incorporer dans le corpus des manuels de contrôle, voire dans les « *readings* » (cf. [Goodman & Reece, 1978], [Anthony, Dearden, Vancil, 1980], [Ramanathan, 1982], [Euske, 1984]¹⁸). Ainsi une idée originale - pour l'époque - ne trouve pas son écho dans le monde des livres à large diffusion. Pour cette raison, et en tenant aussi compte de leurs volumes significatifs, particulièrement adaptés à des études quantitatives et qualitatives, nous avons choisi de travailler sur des ouvrages. Pour consulter le détail des textes effectivement étudiés, on se reportera au chapitre suivant (V).

Il s'agit à présent de préciser comment ces ouvrages peuvent être approchés dans le cadre d'une analyse de contenu quantitative et qualitative.

B.3. Une double analyse thématique.

L'analyse de contenu mise en oeuvre est traditionnelle. Elle est construite à partir des approches des ouvrages suivants : [Ghiglione, Beauvois, Chabrol, Trognon, 1995], [Unrug, 1974], [Bardin, 1977] et [Robert & Bouillaguet, 1997]. En règle générale, les méthodes d'analyse du contenu visent à acquérir une connaissance sur le locuteur lui-même, ou encore sur l'environnement social dans lequel le discours est produit. Pour notre part, nous nous assignons la tâche de soumettre à des procédures précises notre conjecture diachronique. Cette démarche doit permettre de mettre en lumière *à la fois et indistinctement*¹⁹ la dimension cognitive du « locuteur », la réalité dans laquelle le discours est construit, et, à leur tour, les réalités qu'il peut produire.

Notre méthode est susceptible de mettre en évidence des aspects de la réalité de la littérature en contrôle de gestion. Elle repose sur des approches qualitative et quantitative. Les catégories retenues sont celles que constituent les attitudes autour desquelles les hypothèses théoriques ont été construites en fin de première partie :

- la prospective ;

- la rétrospection ;

- la réaction ;

¹⁸ Ces remarques ont pu être faites au cours de notre recherche exploratoire.

¹⁹ Car à notre sens, nous le rappelons, cette distinction est avant tout un artifice méthodologique, couvrant l'idée plus large de « réalité ».

- la proaction.

B.3.1. Analyse qualitative

Les analyses qualitatives sont relativement peu structurées *a priori*. Au chercheur de se donner une méthode formalisée. A. Robert et A. Bouillaguet prennent l'exemple de leurs travaux effectués sur des manuels scolaires se référant à la conquête de l'Algérie. Leur démarche consiste à comparer les contenu d'ouvrages datant d'abord des années 50 (à l'entrée dans la guerre, et pendant le conflit), puis les rapprocher d'un texte postcolonial. Ils notent globalement des différences de vocabulaire frappantes entre les différents moments où l'on parle des actions des colons et où l'on se penche sur le comportement des colonisés (1997, pp.108-113). Dans le cadre d'une autre étude sur des manuels scolaires (des ouvrages utilisés dans des cours de littérature française), les deux auteurs analysent pour les comparer les approches didactiques d'un certain nombre d'ouvrages (les destinataires, le domaine de savoir, la structure, le mode de transmission du savoir, la lisibilité et l'iconographie, cf. [Robert & Bouillaguet, 1997], pp.114-122). Nous nous inspirons de cette recherche pour nos propres travaux.

La première étape consistera donc à lire l'ouvrage avec un double objectif :

- décrire la manière dont les attitudes temporelles sont approchées dans chacun des textes²⁰ ;
- rechercher des termes associés aux attitudes identifiées précédemment.

La seconde est censée préparer - sans le limiter - le travail d'analyse quantitative, qui consistera à évaluer la fréquence d'occurrence des termes associés aux catégories définies dans notre modèle théorique.

B.3.2. Analyse quantitative.

Dans le domaine de la gestion, nous avons rencontré un précédent important à notre démarche (pour ce qui concerne les analyses de contenu sur des ouvrages, cf. [Levitt & Nass, 1989]), dans lequel les auteurs, afin de mettre à l'épreuve le « modèle de la poubelle » (cf. [Cohen, March & Olsen, 1972]), s'intéressent aux recueils de textes (*textbooks*). La comparaison de ces documents est effectuée selon deux critères, à savoir :

²⁰ Ce travail nous semble nécessaire ne serait-ce que pour introduire le texte auprès des lecteurs.

- les thèmes effectivement abordés dans les recueils ;
- l'ordre de succession desdits thèmes (censé, selon B. Levitt et C. Nass, être significatif de l'importance accordée à chacun des sujets par les institutions considérées).

La méthode utilisée est celle du rapprochement optimal, que nous ne détaillons pas ici, dans la mesure où elle ne nous semble pas directement utilisable dans notre approche²¹. En effet, pour appréhender les conceptions du temps, il nous paraît plus judicieux de réaliser un dénombrement de termes. Autant la prise en compte de la structure thématique de chaque ouvrage est en cohérence avec la problématique de B. Levitt et C. Nass, autant elle semble peu adaptée à la nôtre. Nous travaillons sur des aspects du contrôle de gestion qui ne constituent pas à proprement parler des thèmes traditionnels de la discipline. Se concentrer sur une table des matières ou des titres de paragraphes entraînerait, en ce qui concerne notre démarche, des pertes non négligeables. Nous avons donc opté pour une approche quantitative plus « classique », qui repose sur la lexicométrie (i.e. le dénombrement de termes).

La statistique linguistique s'est développée dans les années 1960, et l'une de ses applications principales est la critique littéraire. Une telle démarche suppose, et nous devons l'assumer, que toute manifestation de langage, du moins dans sa partie formelle, est quantifiable. Elle peut s'appliquer soit à l'intégralité soit à un échantillon d'une oeuvre. L'ordinateur permet aujourd'hui d'effectuer ce travail sur l'intégralité des textes. Le but générique de ces démarches réside dans l'évaluation de fréquences (d'occurrence). Les résultats peuvent être utilisés à plusieurs fins, littéraires (comparaison de styles, de vocabulaires d'auteurs) ou de sciences humaines (analyse par catégories). La lexicométrie pratiquée à Fontenay-Saint-Cloud (dans un laboratoire de l'ENS), s'inspirant entre autres des travaux de H.D. Lasswell²², s'intéresse exclusivement à l'approche des textes politiques (discours oral ou écrit). Une fois les décomptes réalisés il s'agit d'en interpréter la teneur²³. Pour notre part, nous le ferons à partir de notre modèle théorique.

Cette méthode repose essentiellement sur la stylistique quantitative, en particulier sur l'étude de vocabulaire :

²¹ Notons simplement que les travaux de B. Levitt et C. Nass débouchent sur la mise en évidence d'une forte homogénéité de contenus entre les différents « *textbooks* » analysés, laquelle laisse présager des contraintes institutionnelles qui peuvent peser sur la prise de décision dans les universités américaines, et donc remet en cause les hypothèses du modèle « de la poubelle ».

²² H.D. Lasswell, dans les années 1950, a effectué des recherches sur l'impact des textes de propagande et ses modalités, cf. [Unrug, 1974], pp.37-40.

²³ A titre d'exemple, on pourra se reporter à [Robert & Bouillaguet, 1997], pages 98 à 101. Analysant des discours de syndicats d'enseignants différents, les deux auteurs parviennent à la conclusion que tous se réfèrent autant à un modèle social professionnel qu'à un cadre syndical, revendicatif.

« *L'expérience montre que le taux relatif de différents mots dans le discours varie considérablement d'un individu à un autre [...] La stylistique quantitative est une approche différentielle [...]* » ([Unrug, 1974], p.41).

Nous avons opté pour une analyse catégorielle, fondée sur un modèle donné *a priori*. En adoptant cette démarche, on admet traditionnellement le postulat que plus une idée, un thème, sont importants pour le locuteur, plus celui-ci va les évoquer. Pour notre part, nous tenons à préciser les postulats de méthode - personnels - qui fondent notre approche quantitative des textes.

1 - Il est admis que l'importance relative de thèmes peut s'évaluer par la fréquence relative des éléments du discours qui s'y rapportent.

2 - Il est admis que plus le procédé didactique utilisé par l'auteur met en valeur un thème, plus ce dernier a de chances d'apparaître dans le discours.

3 - Il est aussi admis que plus la fréquence des termes rattachés à un thème (ou une catégorie) est élevée, plus celui-ci est à même de *marquer* la réalité du lecteur.

Signalons, pour éclairer les postulats 1 et 3, que la fréquence des conversations, est, selon P. Berger et T. Luckmann, un élément déterminant dans le processus de construction de la réalité. Ce point est essentiel pour ce qui concerne la conservation de ladite réalité, mais la teneur du discours, sa densité, ou encore son intensité (pour reprendre le terme des deux auteurs) joue un rôle essentiel dans le phénomène de conservation :

« *Globalement, la fréquence de la conversation accroît son pouvoir créateur de la réalité, mais une absence de fréquence peut être parfois compensée par l'intensité de la conversation* » ([Berger & Luckmann, 1986], p. 211).

L'intensité de la conversation dépend de plusieurs facteurs, entre autres le statut des interlocuteurs, et aussi le degré de récurrence d'éléments constitutifs du discours. C'est donc sur ces présupposés que nous fondons l'utilisation de méthodes quantitatives. Il doit être

précisé à cette occasion que ce que nous qualifions d'« importance », se définit, en référence à P. Berger et T. Luckmann, comme « pouvoir créateur de réalité ».

Il convient enfin de faire remarquer une conséquence du postulat 2, qui vaut particulièrement pour l'analyse quantitative. Lorsqu'un thème *apparaît* dans le discours, cela signifie qu'il se manifeste par un nom, une idée rattachée à lui avec le moins d'ambiguïtés possibles. Nous ne chercherons donc pas, rappelons-le, « ce qui se cache derrière les mots et les idées ». Notre démarche est résolument distincte de recherches psychologiques dites « cliniques », lesquelles pourraient s'intéresser notamment à la caractérisation d'un rapport au temps par l'utilisation de certains verbes, d'effets stylistiques, de conjugaisons à des modes et des temps particuliers. En se concentrant sur des concepts-clés et des noms d'outils le travail proposé ici se veut à la fois plus prosaïque et plus modeste. La non-prise en compte de ces éléments « méta-langagiers », si elle peut être vue comme une limite de nos investigations, peut être aussi considérée comme une précaution. M.C. d'Unrug émet en effet des réserves quant à l'application de l'analyse quantitative à la psychologie clinique :

« Les applications « qualitatives » de cette méthode à la fréquence des adjectifs chez Racine, restent très spéculatives » ([Unrug, 1974], p.41).

Le vocabulaire peut faire l'objet d'une étude plus simple, celle du contenu sémantique d'un discours (cf. [Unrug, 1974], pp.45-47). L'analyse sémantique repose soit sur le dénombrement de mots et (ou) sur l'identification de thèmes dans un texte. Cette démarche exige qu'une ou plusieurs personnes interprètent leur signification dans le cadre d'une démarche de recherche donnée. Ce dernier aspect de la méthode quantitative est particulièrement délicat. En effet, comme nous le verrons, il est difficile de rattacher les occurrences d'un mot à un même thème pour l'intégralité d'un ouvrage. En conséquence, cette tâche est quasiment impossible sur un échantillon de textes. Le chapitre suivant rendra compte de ce type d'obstacles, et de la manière dont nous avons tenté de les surmonter. M.C. d'Unrug propose pour sa part de créer une instance chargée de « juger » de l'adéquation entre les mots et ce qu'ils sont censés traduire, et de compléter cette démarche par des analyses de cooccurrence (qui comprennent les recherches d'incompatibilités). Pour notre part, nous avons retenu en partie ces suggestions. Le tableau présenté en fin de chapitre III, et visé par d'autres chercheurs, nous a en partie servi de guide. Nous avons surtout complété ce processus par l'analyse qualitative évoquée précédemment, qui a facilité le classement des termes dans les catégories définies par les quatre attitudes du modèle théorique.

Les associations que nous mettrons en évidence n'ont la valeur ni d'une phrase, ni d'un énoncé formel, mais celle d'une *métaphore* (cf. [Unrug, 1974], p.51) : la suggestion, par l'acte

de langage, d'un sens, d'une réalité, plus que son expression directe (si tant est que cette dernière existe, cf. [Austin, 1970]). Sur l'importance des métaphores dans l'expression (ou la construction) de réalité, nous renvoyons notamment à G. Morgan (cf. [Morgan, 1986]).

Conclusion du chapitre IV

Dans ce chapitre, nous avons cherché à expliciter l'ensemble de nos choix épistémologiques, méthodologiques, et techniques, de manière à en assurer au mieux la cohérence, comme le suggère le schéma suivant, tiré de l'ouvrage de F. Wacheux déjà cité.

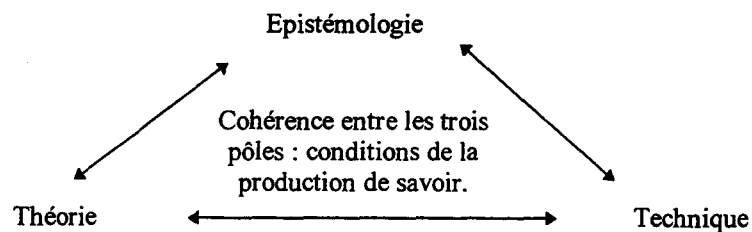


Figure 1: Les trois pôles de la recherche

([Wacheux, 1996], p.37, d'après De Bruyne)

Dans la suite de notre travail, nous allons donc travailler :

- en référence à des postulats constructivistes ;
- sur des ouvrages de contrôle de gestion francophones ;
- en utilisant des méthodes qualitatives et quantitatives d'analyse de texte.

Ces choix ont des conséquences quant à l'approche de nos résultats et des procédures que nous allons mettre en oeuvre :

- 1°) Nous ne prétendons pas à la validité de ces résultats pris comme les représentations les plus neutres possibles d'une réalité (qui serait en l'occurrence la pratique du contrôle de gestion) ;
- 2°) Nous chercherons en revanche à les construire de la manière la plus rigoureuse possible, afin de la rendre « soumettable » à un débat de chercheurs, et donc à un mode de « falsification » (au sens de K. Popper) ;

3°) L'utilisation des outils tels que la statistique serviront à assurer cette rigueur, et non à effectuer des validations (par exemple, de la représentativité du modèle et de l'ensemble des résultats par rapport à la réalité).

Afin de synthétiser l'ensemble de ces positions, nous proposons le schéma suivant, inspiré de celui présenté précédemment :

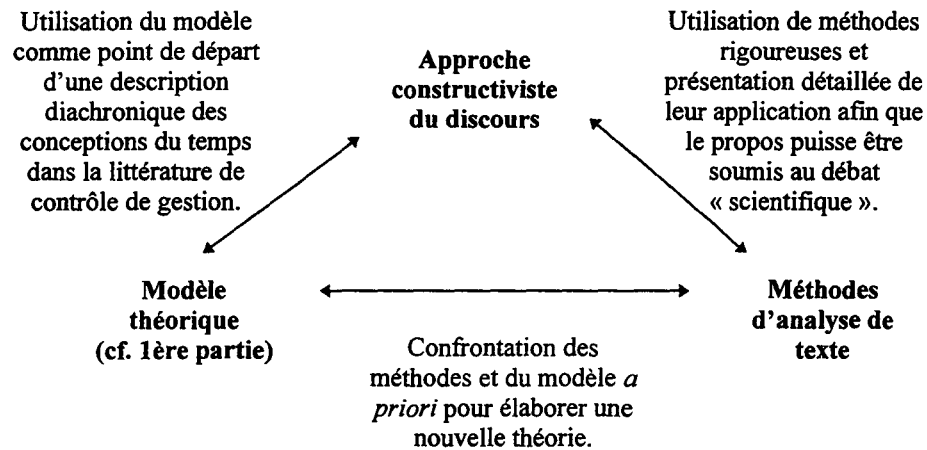


Figure 2: les trois pôles de la recherche appliqués à notre démarche.

(d'après [Wacheux, 1996], p.37)

Le moment est venu de détailler l'application des méthodes - présentées ici dans leurs termes généraux. Le chapitre V est entièrement consacré à cet aspect essentiel de notre démarche.

Chapitre V

Application des méthodes de recherche

Introduction.

Ce chapitre revêt une importance particulière dans nos travaux. Il s'agit d'exposer les procédés que nous avons mis en oeuvre pour effectuer nos analyses qualitatives et quantitatives. Cette présentation est d'autant plus cruciale que nous avons situé notre démarche dans un cadre épistémologique constructiviste. Il s'agit en effet de décrire le plus précisément possible la manière dont nous avons pu obtenir les résultats qui seront présentés dans la troisième partie de ce mémoire.

Les trois paragraphes de ce chapitre abordent successivement quatre étapes de notre cheminement :

- le choix des ouvrages sur lesquels nous avons procédé à nos analyses (à partir d'un échantillon de référence et de la prise en compte de contraintes techniques) ;
- les modalités de l'analyse qualitative (la méthode mise en oeuvre, le formalisme employé, les difficultés rencontrées) ;
- l'application de l'analyse quantitative (le traitement des textes, les méthodes de dénombrement, le formalisme employé, les difficultés rencontrées) ;
- la synthèse des analyses (le mode d'agrégation quantitatif et le formalisme retenus).

Il est nécessaire, avant d'entrer dans le détail de ces démarches, de rappeler le statut que nous donnons à chacun des deux types d'analyse. Nous n'en interpréterons pas les résultats indépendamment l'un de l'autre (du moins de manière détaillée), mais nous nous efforcerons

de les traiter en contrepoint, dans la synthèse qui figure en fin de troisième partie. Nous considérons en effet que chacune de ces méthodes apporte un éclairage particulier sur l'autre, la modère, ou en appuie certaines conclusions, notre souci étant de dessiner une évolution dans les conceptions temporelles portées par le contrôle de gestion français depuis deux à trois décennies.

Précisons enfin que, plutôt que renvoyer nos lecteurs à des annexes touffues, nous nous proposons de présenter certains points de notre cheminement - application de méthodes, difficultés, heuristiques - au travers d'exemples précis tirés du travail d'analyse, et présentés dans des encarts.

A. Choix des ouvrages analysés.

La littérature de contrôle de gestion en langue française compte environ 40 ouvrages généraux (sans compter les éditions successives de certaines références). Etant donné l'analyse quantitative à laquelle nous voulions nous livrer, et la lourdeur du traitement informatique de ces textes, nous nous sommes fixé *a priori* d'en retenir dix pour notre investigation. Comment avons-nous effectué ces choix ? Le présent paragraphe est destiné à répondre à cette question.

A.1. Echantillon de départ.

Dans la formation de l'échantillon de départ, nous avons été confronté à un problème majeur : comment circonscrire la littérature de contrôle de gestion ? Il eût été trop simple de relever les ouvrages dont le titre incluait cette expression. C'est cependant autour de ce noyau dur que nous avons constitué la liste qui sera présentée plus loin. Nous avons en outre inséré les textes de comptabilité de gestion qui pouvaient traiter du contrôle de manière significative. Enfin, nous avons pris en considération l'ensemble des travaux récents qui proposent de rebaptiser la discipline (par exemple, le « management de la performance »), ou encore suggèrent de l'inscrire dans un cadre plus large (par exemple, le « pilotage »). Cela fait, nous avons effectué un premier tri dans cet ensemble, selon un corpus de règles dont il convient de préciser la teneur.

Pour réduire notre échantillon de départ, nous avons éliminé d'office les ouvrages consacrés à comptabilité de gestion (par exemple [Marteanu & Scheid, 1974]), du moins ceux

qui ne se préoccupent pas directement et sans ambiguïté du contrôle de gestion. De même, nous n'avons pas pris en considération des traductions de textes nord-américains (par exemple [Gray & Johnston, 1976]). Ces textes relèvent en effet de la littérature d'origine non-francophone, que nous réservons pour une étude ultérieure, par souci d'homogénéité. Enfin, nous avons tâché d'éviter les ouvrages spécialisés sur des secteurs extrêmement pointus (par exemple [Laufer & Burlaud, 1980], [Ducrocq, 1990] ou encore [ECOSIP, 1993]). Nous avons donc examiné l'ensemble des ouvrages consignés dans le tableau suivant :

Auteur (s)	Année d'édition	Titre	Editeur	Nature
Abtey, H.	1980	Contrôle de Gestion, Evaluation, Contraintes, Décisions.	CLET	Manuel technique
Ardoïn, J.L. Jordan, H.	1978	Le Contrôleur de Gestion.	Flammarion	Manuel
Ardoïn, J.L. Michel, D. Schmidt, J.	1985 1986	Le Contrôle de Gestion	Publi-Unions	Manuel
Bescos, P.L. Dobler, P. Mendoza, C. Naulleau, G.	1991	Contrôle de Gestion et Management	Montchrestien	Manuel
Bescos, P.L. Mendoza, C.	1994	Le Management de la Performance, Expériences et Méthodologie de Mise en Oeuvre pour une Comptabilité de Gestion Moderne.	Editions Comptables Malesherbes	Ouvrage théorique
Bouquin, H.	1986 1991 1997	Contrôle de Gestion.	PUF	Manuel Ouvrage d'étude.
Burlaud, A. Simon, C.	1981	Coûts, Contrôle	Vuibert	Manuel
Burlaud, A. Simon, C.	1997	Le Contrôle de Gestion	La Découverte	Manuel ouvrage théorique
Dupuy, Y. Rolland, M.	1991	Manuel de Contrôle de Gestion.	Dunod	Manuel
Galembert, P.	1991	Les nouveaux Objectifs du Contrôle de Gestion	Editions d'Organisation	Ouvrage théorique

Gervais M.	1983 1994	Contrôle de Gestion	Economica	Manuel
Guedj, N. et al.	1991	Le Contrôle de Gestion pour améliorer la Performance de l'Entreprise	Editions d'Organisation	Manuel
Guerny (de), J. Guiriec, J.C.	1979	Prévision et Contrôle Budgétaire	Delmas	Manuel technique
Lauzel, P. Teller, R.	1986	Contrôle de Gestion et Budgets	Sirey	Manuel
Laverty, J. Demeestère, R.	1990	Les nouvelles Règles du Contrôle de Gestion industrielle.	Dunod	Manuel Ouvrage théorique
Lorino P.	1991	Le Contrôle de Gestion Stratégique	Dunod	Manuel/ Ouvrage théorique
Lorino, P.	1997	Méthodes et Pratiques de la Performance	Editions d'Organisation	Manuel ouvrage théorique
Meyer, J.	1983	Le Contrôle de Gestion	PUF Que Sais-Je ?	Initiation Théorie.
Mikol A. Stolowy H.	1997	Contrôle de Gestion	Gualino	Manuel technique
Savall H. Zardet V.	1992	Le Nouveau Contrôle de Gestion	Eyrolles	Manuel Ouvrage théorique

Tableau 1 : Ouvrages pouvant se prêter aux analyses.

Certains des ouvrages les plus récents (parus à la fin de l'année 1997 ou au début de 1998), en regard de l'avancement de nos travaux, nous sont parvenus trop tard pour pouvoir être incorporés dans cette liste, ou du moins être considérés comme inclus dans l'échantillon d'analyse.

Il s'agit à présent de détailler les contraintes, puis les critères que nous avons mis en place afin de dégager de cette liste dix ouvrages à analyser.

A.2. Critères et contraintes de choix.

A vrai dire, la capacité de traitement de texte mise à part, nous n'avons pas eu à nous plier à des contraintes techniques. En revanche certaines nous étaient imposées en raison de notre problématique. Nous allons les passer en revue :

Contraintes liées à une recherche diachronique.

Notre analyse se situant dans une perspective historique, nous avons dû retenir des ouvrages parus sur la totalité de la période, qui court de 1978 à 1997.

Nous avons dû par ailleurs prendre des précautions à l'encontre de facteurs dont nous aurions voulu *a priori* limiter les effets, à savoir les phénomènes de mode ou de mimétisme. Les critères de choix suivants se sont imposés pour cette raison :

- prendre en considération des ouvrages parus à peu près en même temps afin de pouvoir contrôler si oui ou non les auteurs se font l'écho de propos similaires ;
- comparer des éditions successives d'un même ouvrage afin de savoir si, à un moment donné, l'auteur a été ou non amené à faire des concessions à un quelconque mouvement général (par concession, nous entendons une modification profonde des conceptions de contrôle de gestion, et plus précisément des « temps » portés par le texte), dans l'intention de retenir celle qui nous semble la plus caractéristique de la pensée de l'auteur.

Exemples de critères développés à partir de ces contraintes :

Si un auteur nous a semblé maintenir le cap de sa pensée au fil des années, nous choisissons l'édition la plus tardive. Si sa conception du contrôle est traditionnelle (hypothèse la plus probable), cette position pourra jouer à l'encontre de notre conjecture. Dans le même ordre d'idée, nous avons à deux reprises choisi deux ouvrages - édités à 8 et 6 ans d'intervalle - ou intervient le même auteur, afin de considérer si ce dernier s'est ouvert ou non à de nouvelles tendances, à des conceptions radicalement différentes du contrôle de gestion, ou encore s'il a affermi ses positions (J.L. Ardoin et P. Lorino).

Les ouvrages, par le biais des rééditions et des parutions nouvelles, se sont multipliés au cours des dernières années. C'est donc sur cette période que nous avons cherché à regrouper des ouvrages par année.

Nous avons accordé un rôle tout particulier à l'année 1997, qui a vu paraître des nouveautés et des rééditions nombreuses. Nous consacrons trois analyses à cette seule année, dans la mesure où elles peuvent rendre compte de tendances récentes dans la discipline, et ouvrent éventuellement de nouvelles perspectives d'évolution.

Contraintes liées à l'utilisation de l'outil statistique.

La perspective d'utilisation de l'outil statistique, notamment pour la comparaison des ouvrages, l'analyse en composantes principales, et les régressions que nous souhaitons mettre en oeuvre, nous incite à nous assurer de la plus grande dispersion possible dans les dates d'édition.

Exemple :

Nous devrions nous attacher à choisir les ouvrages en fonction de leur année d'édition, de manière à obtenir le plus de dates de parution différentes. En l'occurrence, le nombre d'année d'éditions distinctes dans notre échantillon de référence est de 12. Pour former un échantillon d'analyse de 10 ouvrages, nous pourrions sans problème prendre un texte par année, puis en éliminer deux en fonction d'autres critères.

Il se trouve que cette contrainte est en contradiction avec celles exposées précédemment, lesquelles nous appellent à considérer plusieurs ouvrages parus la même année. Il était nécessaire de désigner les critères dominants. Comme nous l'avons déjà fait remarquer, la densité d'ouvrages par année est d'autant plus importante que la période considérée est récente. En conséquence, nous avons choisi de privilégier la nécessité de traiter plusieurs textes de la même année, sans pour autant renoncer à couvrir la période la plus longue possible. Ce compromis se révèle d'autant plus efficace que, dans les décennies 70 et 80, la densité d'ouvrages par année est faible. Il permet en effet d'obtenir une bonne dispersion sur cette période.

Au-delà des contraintes imposées par notre problématique, nous nous sommes demandé s'il valait mieux effectuer les analyses sur une ou plusieurs natures d'ouvrages. Choisir l'homogénéité semblait devoir nous garantir de bonnes conditions de comparaison entre les textes. En revanche, nous perdions, en nous concentrant sur un type de littérature, la richesse et la variété des points de vue (d'une approche très technique à un ouvrage exclusivement théorique¹). Dans ce cas encore, nous avons tenté de préserver cette hétérogénéité tout en cherchant à éviter de comparer des extrêmes sur cette échelle. En conséquence, nous avons éliminé les textes exclusivement théoriques, et ceux dont le but était seulement d'exposer un ensemble de techniques sans en présenter, de quelque manière que ce soit, les fondements. Nous est resté un ensemble de manuels à teneur à la fois spéculative et technique : spéculative par le fait qu'il comportent au minimum des rappels fondamentaux ; technique par au moins la présence d'exemples pratiques illustrant leur propos.

A.3. Echantillon analysé.

Les analyses que nous avons menées ont été effectuées sur les dix ouvrages dont les références sont citées dans le tableau suivant. Rappelons que nous n'avons pu tenir compte dans nos travaux de certaines parutions très récentes. Signalons enfin que, lorsque nous avons eu à choisir une édition entre autres du même texte, nous avons tâché de prendre néanmoins en compte celles qui n'ont pas été soumises à l'analyse méthodique et systématique. Nos lectures exploratoires ayant fait apparaître une certaine homogénéité de points de vue jusqu'au milieu des années 1980, nous avons décidé de porter notre attention sur la décennie 1990.

¹ Dans un paradigme réaliste, on emploierait le terme de *représentativité*.

Auteur (s)	Année d'édition	Titre	Editeur	Nature
Ardoin, J.L. Jordan, H.	1978	Le Contrôleur de Gestion.	Flammarion	Manuel
Abtey, H.	1980	Contrôle de Gestion, Evaluation, Contraintes, Décisions.	CLET	Manuel technique
Ardoin, J.L. Michel, D. Schmidt, J.	1986	Le Contrôle de Gestion	Publi-Unions	Manuel
Dupuy, Y. Rolland, M.	1991	Manuel de Contrôle de Gestion.	Dunod	Manuel
Lorino P.	1991	Le Contrôle de Gestion Stratégique	Dunod	Manuel/ Ouvrage théorique
Gervais M.	1994	Contrôle de Gestion	Economica	Manuel
Bescos, P.L. Mendoza, C.	1994	Le Management de la Performance, Expériences et Méthodologie de Mise en Oeuvre pour une Comptabilité de Gestion Moderne.	Editions Comptables Malesherbes	Ouvrage théorique
Bouquin, H.	1997	Contrôle de Gestion.	PUF	Manuel Ouvrage d'étude.
Burlaud, A. Simon, C.	1997	Le Contrôle de Gestion	La Découverte	Manuel ouvrage théorique
Lorino, P.	1997	Méthodes et Pratiques de la Performance	Editions d'Organisation	Manuel ouvrage théorique

Tableau 2 : Ouvrages analysés (par ordre chronologique)

Il convient à présent de s'intéresser à la manière dont ces ouvrages ont été analysés.

B. Modalités de l'analyse qualitative.

Chacune des démarches d'analyse (qualitative et quantitative) a pour objet de modérer, et d'éclairer l'autre. Très précisément, la démarche qualitative est destinée à :

- préparer l'analyse quantitative en recensant les thèmes porteurs de conceptions temporelles, en particulier d'attitudes consignées dans le modèle théorique développé au chapitre III ;
- modérer l'analyse quantitative en évitant l'affectation systématique de certains termes à une catégorie (ce qu'on ne peut éviter lors d'un traitement statistique du vocabulaire en composantes principales), et en motivant les rattachements effectivement réalisés ;
- éclairer certaines tendances qui ne pourraient pas apparaître dans une étude quantitative.

En bref, l'approche qualitative d'un phénomène quel qu'il soit constitue une richesse dont on peut difficilement se priver. C'est là une raison déterminante pour qu'elle ne soit pas menée sans rigueur. Afin d'assurer la comparabilité des ouvrages, il fallait se donner un ensemble de méthodes applicables sur l'ensemble de l'échantillon retenu. Après quoi, il était nécessaire de s'interroger sur la manière dont ce travail, au-delà des commentaires et des pistes d'interprétation qu'il pourrait fournir, allait permettre de modérer les résultats de l'analyse quantitative. Le formalisme d'une échelle qualitative semblait à cet égard particulièrement adapté à nos préoccupations et à la mise en oeuvre immédiate d'une méthode d'agrégation (des critères qualitatif et quantitatif).

B.1. Méthode d'analyse mise en oeuvre.

Les ouvrages étudiés présentent des structures extrêmement différenciées. Nous nous sommes donc donné une méthode systématique d'approche qualitative des textes, qui suit les étapes suivantes :

- 1°) Une lecture approfondie des ouvrages ;
- 2°) L'identification des passages pouvant se rapporter à l'une des attitudes du modèle théorique ;

- 3°) Une étude précise de ces passages afin d'identifier dans quelle mesure ils sont rattachables à l'une des positions décrites dans ledit modèle ;
- 4°) L'appréhension de l'importance accordée par l'auteur à ces parties du discours, dans son processus didactique ;
- 5°) La comparaison, si besoin est, à d'autres éditions du même ouvrage.

Un premier rendu de cette analyse consiste à présenter l'ouvrage, et à détailler les parties du propos qui appellent une ou plusieurs des attitudes du modèle théorique. Le plan adopté pour ce premier document adopte la structure suivante :

- 1°) Présentation générale de l'ouvrage ;
- 2°) Explicitation des attitudes liées à la conception générale du contrôle de gestion dont l'ouvrage fait état ;
- 3°) Relevé des attitudes liées aux outils de contrôle de gestion présentés aux lecteurs ;
- 4°) Synthèse sur l'ouvrage.

A l'intérieur des paragraphes 2 et 3, nous avons fait en sorte de respecter l'ordre et la démarche choisis par l'auteur. A l'occasion, néanmoins, nous avons pu procéder au regroupement de certaines idées éparses, lesquelles nous semblaient relever d'une même logique. La synthèse quant à elle, consiste à passer en revue chacune des attitudes du modèle théorique qui nous ont semblé être abordées dans l'ouvrage, et à comparer, lorsque cela est possible, l'importance accordée par l'auteur à chacune d'entre elles.

B.2. Formalisme adopté.

Il était nécessaire de nous donner les moyens d'agréger les résultats qualitatifs à ceux de l'analyse quantitative. Plus précisément, pour reprendre les termes de P. Berger et T. Luckmann, de prendre en compte à la fois deux modalités d'« intensité » (cf. chapitre IV) : la fréquence d'occurrence par catégories, et l'importance accordée à chacune dans le processus didactique suivi par l'auteur. Il s'est trouvé que sur l'ensemble de l'échantillon, le degré de détail correspondant à l'approche de chaque thème permettait de représenter la seconde dimension, et de manière relativement homogène (entre les ouvrages). Nous

rappelons donc le présupposé selon lequel *plus un auteur s'appesantit sur un thème, plus ce dernier a de « pouvoir créateur de réalité » auprès du lecteur.*

La forme la plus appropriée pour passer d'une notion qualitative à un critère quantitatif agrégeable est l'échelle du type « Lickert » (cf. [Roy, 1984]). Un outil de ce type se conçoit généralement avec cinq degrés, classés selon une relation d'ordre total², qui définissent quatre intervalles que l'on souhaite d'amplitude égale. Cette « égalité », sur une échelle qualitative, n'est pas définissable. En conséquence, pour s'assurer de la solidité de l'outil proposé, on utilise une heuristique qui consiste à vérifier la transitivité de la relation d'ordre sur l'échelle³.

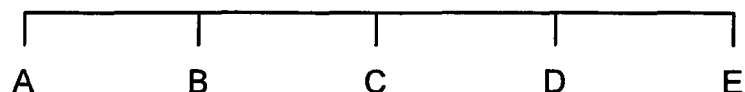
Considérons à présent comment il a été possible d'évaluer le degré de détail avec lequel chaque attitude a été approchée par l'auteur, sur une échelle de ce type. La tâche a été rendue difficile par les différences de densité entre les textes analysés. Par exemple, des idées-clés, pour certains, vont jusqu'à être illustrées par des exemples chiffrés ou très détaillés, alors que d'autres s'en tiennent à une description précise et une analyse de portée. Par conséquent, nous avons dû donner à ces degrés une définition tenant compte de pareils contrastes. Pour illustrer notre démarche, à partir d'un exemple quantitatif, nous pouvons comparer l'échelle que nous avons réalisée à un ensemble d'échelons exprimés en pourcentage, et non en valeur absolue de la variable étudiée.

Nous avons donc élaboré les différents échelons en nous référant à l'ensemble des ouvrages, et en définissant chacun d'entre eux comme une « manière (plus ou moins détaillée) d'aborder un outil, un concept de contrôle de gestion ou encore une des attitudes du modèle théorique ». L'exemple d'échelle que nous représentons ci-après, avec une définition des degrés « en valeur absolue », nous a permis d'effectuer des classements sur une large majorité des ouvrages. Néanmoins, pour les raisons que nous venons d'évoquer, nous n'avons pu nous contenter de ce modèle pour analyser l'intégralité de l'échantillon. Précisons enfin que chaque échelon suppose le précédent dépassé.

² Rappelons brièvement quelles sont les caractéristiques d'une relation d'ordre totale (r) sur un ensemble E :

- exhaustivité (pour tout couple (a,b) de $E \times E$, $a r b$ ou $b r a$) ;
- réflexivité (pour tout a de E , $a r a$) ;
- antisymétrie (pour tout (a,b) de $E \times E$, si $a r b$ et $b r a$, alors $a=b$) ;
- transitivité (pour tout (a,b,c) de $E \times E \times E$, si $a r b$ et $b r c$, alors $a r c$).

³ En ce qui concerne les ouvrages, pour une attitude donnée, je vais considérer trois textes a, b, c , classés par exemple A, B, C (les trois premiers degrés de l'échelle). Je vérifierai d'abord que $b r a$ et $c r b$, mais je vérifierai aussi que $c r a$. Si cette procédure n'aboutit pas, il faudra réviser la construction de l'échelle.



avec :

- A : L'attitude étudiée est absente ou à peine évoquée ;
ou Les outils correspondants sont à peine évoqués ;
ou Les concepts correspondants sont à peine abordés.
- B : L'attitude étudiée est sommairement décrite ;
ou Le fonctionnement des outils correspondants est sommairement décrit ;
ou Les concepts correspondants sont sommairement abordés.
- C : L'attitude étudiée est décrite de manière détaillée ;
ou Le fonctionnement des outils correspondants est décrit de manière détaillée ;
ou Les concepts correspondants sont décrits de manière détaillée ;
- D : L'attitude étudiée est décrite et illustrée par des exemples ;
ou Le fonctionnement des outils correspondants est décrit et étayé d'exemples ;
ou Les concepts correspondants sont décrits et illustrés d'exemples ;
- E : La portée de l'attitude est abordée ;
ou La portée (comportements, risques, critique des abus) des outils est étudiée ;
ou La portée des concepts correspondants est étudiée.

Afin de rappeler de manière synthétique les rattachements effectués, et l'évaluation du degré de détail auquel chaque thème a été abordé, nous avons décidé de conclure l'analyse qualitative de chaque ouvrage (en fin de synthèse) par un tableau adoptant la structure suivante.

Attitude évoquée	Thèmes et outils correspondants	Degré de développement	Position adoptée dans l'échelle.
Rétrospection			
Prospective			
Réaction			
Proaction			

Tableau 3: Modèle du tableau de synthèse pour l'analyse qualitative.

Cet outil se révèle essentiel pour mener la phase quantitative, dans la mesure où il fournit une « carte thématique » des textes étudiés. La seconde colonne donne, dans un style télégraphique, un énoncé rappelant les thèmes et outils rattachés à chacune des attitudes. La troisième précise brièvement le degré de détail auquel lesdits thèmes sont abordés par l'auteur. La quatrième colonne en rend la traduction sur l'échelle qualitative, en référence aux principes évoqués précédemment. Pour construire ces tableaux de synthèse, nous nous sommes inspiré de la démarche décrite par A. Robert et A. Bouillaguet (concernant des ouvrages d'enseignement littéraire, 1997, pp 114-122).

Dans cette démarche d'analyse, nous nous sommes heurté à des difficultés, qu'il est important d'examiner.

B.3. Difficultés rencontrées.

Les obstacles à notre démarche d'analyse qualitative se sont révélés d'au moins trois ordres : les problèmes de rattachement (de certains thèmes à des attitudes), la prise en compte des attitudes exprimées de manière négative (ou extrêmement critiques), et les différences entre ouvrages (en termes de densité et de quantité). Ils sont pour la plupart liés aux limites de tout outil d'analyse systématique.

Les problèmes de rattachement.

Bien que la méthode qualitative soit censée permettre l'affectation de certains thèmes, termes ou expressions à des catégories précises en vue de réaliser l'étude quantitative, nous nous sommes trouvé, pour certains cas, dans des situations où des outils, des concepts, ne renvoyaient à aucune des attitudes de notre modèle théorique, alors que dans d'autres ouvrages, ces mêmes concepts et outils se rattachaient sans ambiguïté à l'une des quatre positions définies au chapitre III. En pareil cas, nous avons deux possibilités : soit rapporter à cette situation précise les résultats tirés d'autres ouvrages, soit ne pas prendre en compte ledit thème dans la synthèse de notre analyse. Nous avons opté pour la seconde solution, qui nous semble plus rigoureuse.

Exemple :

Un terme comme la prospective peut être entendu au sens de la démarche générale d'étude du futur humain, c'est à dire dans un sens différent de celui que nous avons donné à ce terme dans notre modèle théorique.

D'autres problèmes du même ordre ont pu se présenter à nous. En particulier ceux liés à la citation directe de l'une des attitudes du modèle⁴. Fallait-il d'emblée la rattacher à la catégorie correspondante ? Il nous semble qu'il aurait été léger d'adopter une telle option. Quand des cas de cet ordre se sont présentés, nous avons dû nous reporter aux définitions (et à leurs commentaires) données dans le chapitre III de ce mémoire. En fonction de cela, le rattachement a été ou non effectué à la catégorie directement citée dans l'ouvrage. Dans la négative, nous avons appliqué la méthode qui précède.

Exemples :

Le terme « proactif », en l'absence de définition tangible dans le domaine de la gestion (nous l'avons vu au chapitre III), est employé dans des sens divers. Il s'est alors agi de vérifier si l'utilisation que l'auteur faisait de ce mot correspondait à celle que nous avons adoptée pour notre modèle théorique.

L'adjectif « prospectif » peut reposer sur les idées distinctes de prospective ou de prospection. Il s'agit de faire la part entre l'une et l'autre, la seconde, *a priori*, se rattachant plutôt à la proaction (cf. chapitre III).

Prise en compte des attitudes exprimées de manière négative.

Ce cas s'est présenté très rarement, mais, dans un ou deux ouvrages, nous avons pu constater que l'auteur s'appesantissait sur la critique de certaines pratiques de contrôle, laquelle pouvait remettre en cause une des attitudes de notre modèle théorique. Dans une situation telle, notre méthode d'analyse, du moins dans ce qu'elle a de systématique, a révélé ses limites. Ni les règles d'affectation mises en place, ni l'échelle telle que nous l'avions conçue *a priori* ne pouvaient rendre compte de cette situation. Or il était essentiel, dans la phase qualitative, de pouvoir modérer l'effet qu'auraient ces volumes de vocabulaire dans

⁴ Par citation directe, nous entendons le fait d'introduire dans le texte le nom exact de l'attitude concernée (par exemple, « prospective ») ou encore ses dérivés (adjectifs, adverbes...).

l'analyse quantitative (limitée de ce point de vue par essence). Dans de pareils cas, nous avons mis en place l'heuristique qui consistait :

- à attribuer la cotation A à l'attitude concernée si le passage correspondant était le seul portant sur cette catégorie ;
- à atténuer sur l'échelle qualitative la cotation de l'attitude si celle-ci apparaissait à d'autres moments dans le texte, et ce dans des termes moins critiques.

Problèmes liés à la taille et à la densité des ouvrages.

Les ouvrages que nous avons analysés étaient très différents en termes de taille et de densité. Par densité, nous entendons, pour être schématique, moins « le nombre d'idées à la page », que le nombre de fois où l'une des attitudes de notre modèle théorique est recommandée (explicitement ou non) dans le texte, rapporté à la taille. Ainsi, le volume d'un livre et le foisonnement d'idées ne sont pas nécessairement liés. Ou encore, certains d'entre eux demeurent très clairement axés sur une ou deux attitudes temporelles, et ne s'en dégagent à aucun moment. C'est pour cette raison que les analyses qualitatives présentées au chapitre VI sont très inégales en termes de taille et de détail. Notons enfin que dans les cas où le rattachement à une attitude donnée était difficile à effectuer, nous lui avons consacré un volume significatif. Au contraire, lorsqu'il semblait pouvoir être effectué sans ambiguïté, nous sommes passés plus rapidement sur ce point.

B.4. Conclusions et remarques sur l'analyse qualitative.

Comme nous l'avons fait remarquer dans le chapitre IV de ce mémoire, un travail d'analyse relève d'une interaction entre le chercheur et ce que l'on appelle communément son objet de recherche. Que ce dernier soit animé ou non, les résultats de l'étude seront le fruit d'intersubjectivités (la rencontre - indirecte - entre l'auteur et le lecteur).

Les méthodes systématiques d'analyse, avec ce qu'elles ont à la fois de rigoureux et de limitatif, ne constituent en aucun cas une barrière à cette intersubjectivité. Nous ne voulons à aucun moment leur reconnaître l'arrogance que l'on peut associer aux concepts de « techniques neutres » ou encore d' « indices révélateurs ». Elles entrent au contraire dans la logique d'une élaboration lisible et claire, et en cela ouverte à la discussion, d'une démarche de recherche.

L'ensemble de ces remarques valent pour la phase d'approche quantitative des textes, qu'il convient à présent de développer.

C. Application de l'analyse quantitative.

L'analyse quantitative de textes exige la mise en place de procédures extrêmement précises et rigoureuses, en particulier lorsqu'il s'agit de classer des termes dans des catégories. Ce paragraphe présente l'ensemble des techniques mises en oeuvre dans ce sens. Rappelons que l'analyse quantitative est destinée à :

- enrichir d'une liste de termes (associés à chaque attitude) le modèle théorique proposé au chapitre III de ce mémoire ;
- fournir, autant que faire se peut, un appui statistique à ce modèle, et ainsi renforcer ou modérer les résultats de l'analyse qualitative ;
- permettre d'esquisser, en termes d'importance relative, l'évolution des attitudes définies dans notre modèle théorique depuis la décennie 1970.

Afin de restituer, de manière suffisamment détaillée, le cheminement que nous avons suivi au cours de cette phase, nous aborderons de manière différenciée les méthodes « standardisées » que nous avons mises en oeuvre, et celles que nous avons dû développer par nous même, en référence à d'autres travaux de ce genre. Ce sera alors l'occasion de signaler, en termes généraux, et sous forme d'exemples précis, les difficultés que nous avons pu rencontrer au cours de cette démarche. Une part du propos sera consacrée à la mise en place du formalisme adopté pour présenter les résultats de cette phase de recherche. Le schéma suivant, sous forme d'un graphe d'enchaînement des opérations, rend compte des travaux accomplis dans le cadre de l'analyse quantitative, et permet d'annoncer assez précisément la structure et le contenu du présent paragraphe.

Processus d'analyse quantitative.

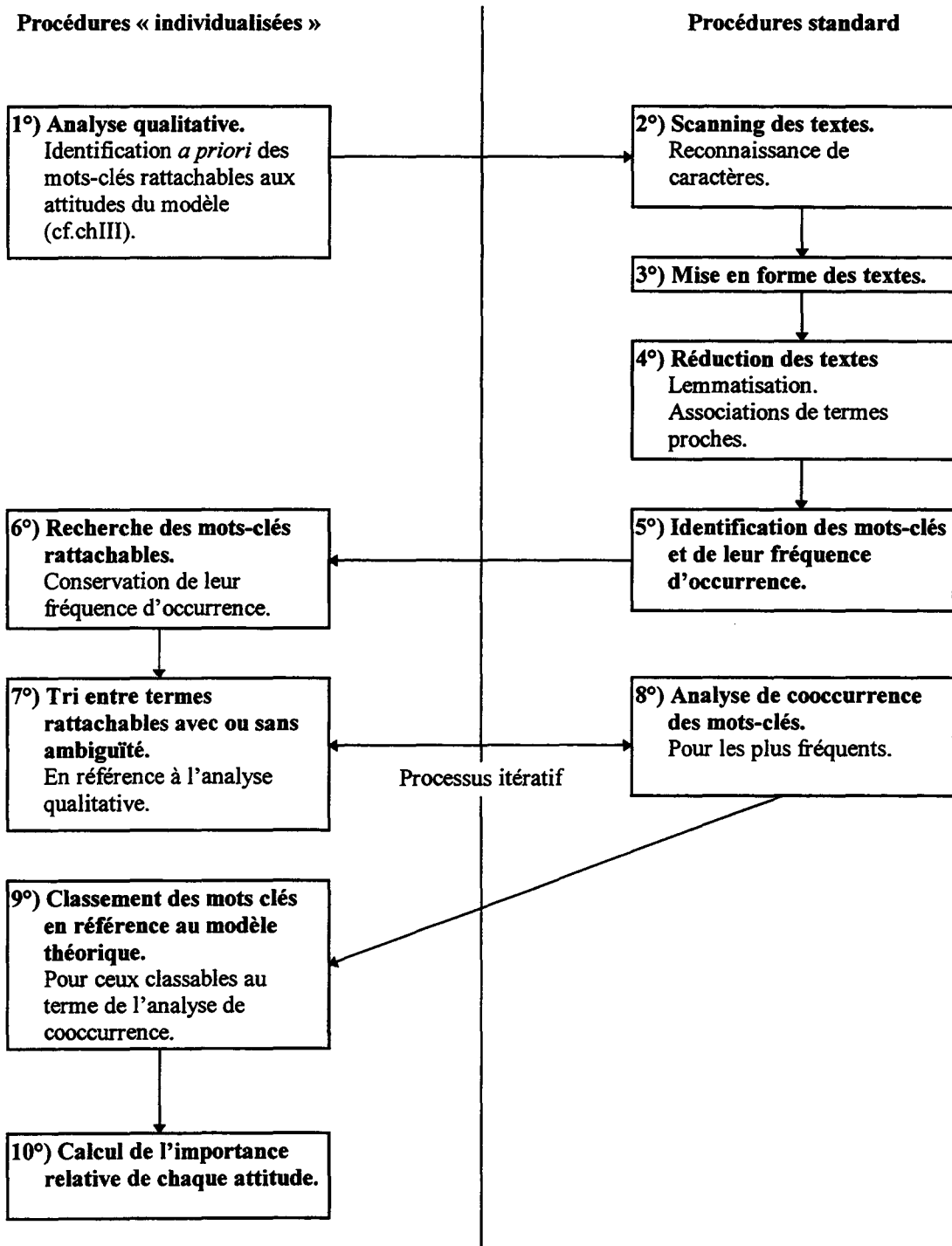


Figure 1 : Démarche d'analyse quantitative. Présentation synthétique.

Avant d'entamer la présentation des méthodes mises en oeuvre, il convient de rappeler que les analyses ont été réalisées sur l'*intégralité des ouvrages* (i.e. sur la totalité de leur corps de texte). Il semble que, dans la mesure où nous avons travaillé sur la recherche de mots très spécifiques, la méthode du prélèvement d'échantillon n'aurait pas relevé d'une démarche rigoureuse.

C.1. Application des procédures standard.

Avant de décrire les procédures que l'ordinateur a effectuées quasi-automatiquement, il convient de préciser le rôle que ce dernier peut jouer dans des travaux de ce type.

C.1.1. Apports de l'ordinateur dans le domaine de l'analyse quantitative de textes.

L'analyse quantitative, développée dans les années 1960, a pris son essor avec celui de l'ordinateur. Autant dire, à l'instar de L. Bardin, que sans ce nouvel outil, les méthodes de ce type n'auraient pas pris autant d'ampleur aujourd'hui. En nous référant à cet auteur, nous allons rappeler quelles sont les caractéristiques, les avantages et les limites de l'approche des textes par ordinateur. Notons que le travail que nous avons confié à la machine n'est en aucune manière celui d'une analyse intégralement automatique. Il s'est agi, en revanche, d'utiliser les capacités de tels logiciels à effectuer des calculs d'ordre statistique sur chacun des ouvrages étudiés.

Quand utiliser l'analyse assistée par ordinateur ?

Les caractéristiques de l'analyse automatique sont de cinq ordres (cf. [Bardin, 1996], p.180) :

- l'unité d'analyse est le mot (simple ou composé), l'indicateur est fréquentiel ;
- le nombre d'unités à traiter est important ;
- l'utilisateur souhaite effectuer des analyses de cooccurrence (dans les mêmes unités de sens) ;
- ces démarches doivent être répétées ;
- l'analyse doit se terminer par des calculs statistiques relativement complexes.

Dans le cas de notre travail, nous avons utilisé l'ensemble de ces fonctionnalités. Au-delà ces dernières nous avons pu trouver d'autres avantages à l'utilisation du support informatique.

Les avantages tirés de ce mode d'analyse.

Pour effectuer une analyse quantitative, un outil tel que l'ordinateur accroît considérablement la rapidité de traitement des unités. A vrai dire, sur un ouvrage de plus de cent pages, le comptage manuel des mots aurait été une tâche fastidieuse, pour ne pas dire impossible. Au-delà de cet atout fondamental, l'outil informatique permet (cf. [Bardin, 1996], pp.181-182) :

- d'accroître la rigueur dans la démarche non seulement par la fiabilité des dénombrements, mais encore par la transparence qu'elle exige de la part du chercheur (en termes d'hypothèses, de méthodes préparatoires, d'heuristiques, de définition des catégories) ;
- de réutiliser des données, les croiser, réitérer des programmes sous de nouvelles contraintes.

Cet outil n'en est pas moins limité. Dans l'interprétation de nos résultats, nous reviendrons sur les problèmes que pose l'analyse de texte assistée par ordinateur. Nous pouvons d'ores et déjà les signaler.

On ne peut pas tout attendre de l'ordinateur.

Comme le suggère la figure 1 de ce chapitre, notre travail a consisté en un aller-retour permanent entre les procédures standard effectuées par la machine (rarement seule !) et notre intervention. L'un des avantages de l'outil informatique n'est-il pas d'obliger le chercheur à plus de rigueur dans sa démarche préparatoire ? L'ordinateur nous a permis effectivement :

- de dresser une liste - plus ou moins épurée - des mots présents dans chacun des textes ;
- de calculer la fréquence d'occurrence et de cooccurrence desdits mots ;

- par un calcul séparé, calculer la fréquence relative rattachée aux catégories définies de manière théorique.

En deçà et au-delà de ces opérations, l'intervention du chercheur est nécessaire :

- pour élaborer les catégories *a priori* (par exemple, les quatre attitudes de notre modèle théorique) ;
- pour attribuer *a posteriori* les termes identifiés à chacune de ces catégories prédéfinies (en utilisant notamment les analyses de cooccurrence, mais aussi tout le travail d'analyse qualitative) ;
- pour assurer la « désambiguation » ([Bardin, 1996], p. 185) de certains mots (certains termes ou expressions étant particulièrement équivoques).

Si l'on compare le rôle de l'ordinateur et celui du chercheur, on a la confirmation que le premier fournit une aide précieuse au second, et ce sur les tâches les plus fastidieuses, car il lui prodigue, à l'aide des dénombrements, un autre critère que la simple approche qualitative, pour appréhender l'importance relative de chaque catégorie.

L'aspect informatique d'une analyse de texte quantitative présenté dans ses termes généraux, il convient à présent de détailler les tâches que nous avons pu confier, du moins en partie, à la machine.

C.1.2. Utilisation effective de l'ordinateur dans notre recherche.

En référence à la figure 1 de ce chapitre, nous divisons cette restitution en deux temps, à savoir la préparation du texte, et les mesures d'occurrence.

Préparation du texte.

Le premier travail à effectuer consiste à passer le texte au scanner, et à le transférer en traitement de texte à l'aide d'un programme de reconnaissance de caractères. Cette phase de travail, en dépit de l'outil informatique, est extrêmement fastidieuse, dans la mesure où le logiciel de reconnaissance est peu fiable⁵. Pour cette raison, une fois le texte sauvegardé sous format Microsoft Word, nous avons dû procéder à une vérification d'orthographe et de grammaire de chaque ouvrage afin de corriger les erreurs qui avaient pu se glisser dans les

⁵ L'indice de fiabilité du logiciel que nous avons utilisé allait de 70% à 80% selon l'âge du document «scanné» et la typographie utilisée.

corps de textes. Il fallait par la même occasion éliminer tous les éléments qui, entrant dans le corps du texte, pouvaient en perturber la lecture (par exemple, les numéros de page, le rappel en haut de page du titre du chapitre ou du paragraphe). Après quoi, le document était enregistré sous format texte, pour le rendre compatible au logiciel d'analyse de contenu utilisé, en l'occurrence Neurotex, produit par Grimmer Logiciels.

Une seconde étape dans la préparation du texte consiste à le « réduire », c'est à dire à le transformer progressivement en un lexique. Cette phase est traditionnellement qualifiée de « lemmatisation ». Un débat autour de cette pratique a opposé ses partisans et ses détracteurs. Les seconds soutiennent qu'un texte doit être approché au travers d'unités de sens plus larges que le mot (les phrases, les propositions, par exemple). Les partisans soutiennent qu'à partir du moment où le chercheur est là pour lever les ambiguïtés sur les mots litigieux, la lemmatisation aboutit à la constitution d'un outil d'analyse plus puissant que la conservation de fragments⁶. Etant donné les objectifs que nous avons assignés à cette analyse, le travail sur l'unité « mot » nous convenait. En conséquence, nous avons mis en place les procédures de « désambiguation » qui seront présentées ultérieurement. Soulignons d'ailleurs que la lemmatisation se divise en opérations que l'ordinateur peut effectuer de manière plus ou moins autonome.

1°) L'identification des noms composés. Après avoir effectué une analyse automatique de cooccurrence, le programme propose une liste de mots souvent associés parmi lesquels l'utilisateur sélectionne les mots composés ou les expressions que l'ordinateur doit conserver groupées (par exemple, « contrôle de gestion » devient « controle_gestion »).

2°) Les réductions systématiques. Ce sont les procédures qui consistent à éliminer les pluriels, les mots de liaison, les articles et à remplacer tous les verbes conjugués par leurs infinitifs.

3°) Les regroupements de mots ayant la même racine. L'utilisateur, après avoir fixé le nombre de lettres minimal pour constituer une racine commune, se voit proposer des listes de termes commençant par les mêmes lettres. A lui de déterminer si les termes cités (ou du moins certains d'entre eux) peuvent être rassemblés sous un même intitulé (par exemple, les termes « budget » et « budgétaire » peuvent être rassemblés dans une seule catégorie qui sera baptisée « budg* »).

⁶ Sur les détails du débat, nous renvoyons aux pages 94 à 100 de [Robert & Bouillaguet, 1997].

Exemple :

Le regroupement par racine commune est une opération, qui en dépit des apparences, mérite une attention toute particulière. Le cas de « plan » et « planification », entre autres, a pu soulever des difficultés. Si le second a souvent été clairement rattaché à la prospective, le premier a pu se révéler équivoque. Le mot « plan » ne désigne pas seulement un outil qui relève d'une démarche prospective. Certains auteurs voient le plan (entendu dans ce sens) comme un support à la proaction. Mais n'oublions pas que ce peut être aussi un relevé cartographique, ou encore un « niveau », sens qui se rencontre très fréquemment dans des expressions du type « sur le plan de ».

Dans le même ordre d'idée, l'adjectif « prospectif » ne doit pas être directement assimilé à la prospective (voir l'exemple précédent).

En pareil cas, le regroupement hâtif de deux termes dont la racine est commune peut engendrer des résultats fantaisistes. On évitera d'y procéder, et l'on attendra de pouvoir effectuer des calculs de cooccurrence.

4°) L'élimination des mots courts et peu fréquents. L'utilisateur doit définir la longueur ainsi que la fréquence minimales nécessaires pour qu'un terme demeure dans le lexique. C'est une manière de supprimer certains mots de liaison (non encore éliminés), ou encore certains chiffres, de même que les mots rarement employés (et qui n'ont pu ou ne pourront être rattachés à d'autres termes). Pour notre part, nous avons dû conserver tous les termes de plus de trois lettres, sans quoi nous aurions perdu les occurrences d'abréviations telles ABC (*Activity Based Costing*), ABM (*Activity Based Management*), ou encore BBZ (Budget à Base Zéro). Au terme de cette phase, on obtient un premier lexique rendant compte des fréquences d'occurrence. Cette liste permet de classer les concepts qui semblent liés sans ambiguïté à l'une des catégories définies dans le modèle théorique.

5°) Les regroupements de synonymes. Le logiciel que nous avons utilisé possède son propre dictionnaire des synonymes. On peut l'utiliser pour réduire le lexique existant, d'autant qu'il n'est pas particulièrement puissant, et ne risque pas de jouer sur de nombreux termes parmi ceux qui nous intéressent. L'utilisateur, à son tour, peut définir des relations de synonymie. Cette étape nous a permis de réduire le lexique à des *substantifs*.

6°) La sélection des mots-clés. Dans cette phase, nous avons tâché de ne conserver que les termes qui nous semblaient rattachables à une conception temporelle, et pas nécessairement à l'une des attitudes du modèle.

Au terme de ces procédures, on obtient une liste - relativement restreinte - de mots clés, sur lesquels on peut effectuer des calculs de cooccurrence. Avant cette dernière étape de réduction drastique, le nombre de termes distincts est trop important pour permettre des opérations de ce type (les matrices de cooccurrence seraient d'ailleurs d'une taille prohibitive).

Les opérations de dénombrement.

Le relevé des fréquences d'occurrence s'effectue automatiquement au terme de l'étape 4 présentée ci-dessus. Les résultats obtenus à ce point du cheminement se sont avérés suffisants dans le cas où les termes rencontrés étaient attribuables sans ambiguïté à l'une des catégories. Dans le cas contraire, il a fallu prolonger le processus de réduction jusqu'à l'étape 6, afin de pouvoir lancer les calculs de cooccurrence. Cette démarche exige que soit programmée l'unité de sens que l'on souhaite, c'est à dire l'entité à l'intérieur de laquelle on estimera qu'il y a « rencontre » des termes étudiés. Pour notre part, nous avons à choisir sur une échelle entre la phrase et la partie. Nous avons retenu le paragraphe ou le sous-chapitre, selon la structure du texte étudié. Nous expliquerons ultérieurement pourquoi nous avons procédé à ce choix. Le résultat de ces analyses se présente sous la forme de matrice dont les coefficients sont égaux au nombre de fois où les deux termes correspondants se retrouvent consignés dans une même unité de sens.

L'exploitation des données fait en revanche l'objet de procédures adaptées à notre démarche. Nous allons les présenter comme nous l'avons fait pour les aspects plus automatiques de l'analyse textuelle.

C.2. Elaboration de procédures spécifiques.

Comme nous avons pu le faire remarquer en citant L. Bardin, l'intervention du chercheur est primordiale dans une analyse quantitative. Au-delà de la définition des catégories *a priori*, ses tâches consistent à formuler des règles ou des heuristiques pour rattacher les termes aux dites catégories. Dans de nombreux cas, la relation semblait pouvoir s'effectuer sans ambiguïté, et ce en référence à l'analyse qualitative du texte. Restait à savoir à quel « niveau de sens » on devait arrêter l'affectation à une catégorie. Par ailleurs, pour certaines situations équivoques - qui n'étaient d'ailleurs pas rares - nous avons dû mettre en

place des procédures de « désambiguation ». Nous aborderons en premier lieu ces aspects de notre recherche par une présentation *in abstracto* des principes que nous avons adoptés, puis nous en donnerons une illustration par l'exemple (partiel) du traitement d'un ouvrage précis.

C.2.1. Les procédures de « désambiguation ».

En fin de compte, une seule procédure générale a suffi pour traiter l'ensemble des cas équivoques. Cependant, ces derniers pouvaient manifester différentes natures d'ambiguïté, qu'il est nécessaire de distinguer.

Les origines des ambiguïtés.

Nous avons cru pouvoir déceler au moins deux types de causes aux situations ambiguës auxquelles nous avons pu être confronté.

1°) L'imprécision sémantique de certains substantifs. Utilisés dans un sens, ils peuvent renvoyer à une conception temporelle précise, alors que dans d'autres, ils sont totalement neutres par rapport à nos hypothèses.

Un exemple simple nous est donné par le mot « terme », qui peut désigner soit « mot » soit « horizon » (temporel). Dans le premier cas, il ne se rattache pas à nos préoccupations, dans l'autre, il peut nous permettre de caractériser l'une des attitudes fondamentales de notre modèle théorique. Dans un premier cas de figure, le programme peut identifier des mots composés, signalés alors par les formes « long_terme », « court_terme », « moyen_terme » et « a_terme », comme des mots composés. A défaut, il est nécessaire d'effectuer soi-même les analyses de cooccurrence entre « terme », « long », « moyen », et « court ». L'accomplissement de ces tâches est essentiel, comme dans le cas de « plan » et « planification », sans quoi les résultats incluront, entre autres, les fréquences de l'expression « en terme de » comme caractéristiques d'une conception temporelle.

2°) L'ambiguïté de certains mots par rapport aux attitudes du modèle. L'affectation de des termes peut dépendre de la conception que lui attribue l'auteur (ou plutôt, pour être plus rigoureux, que nous avons cru relever au fil de l'ouvrage). Dans cette situation, trois cas de figure peuvent se présenter :

- l'attitude recommandée par l'auteur nous a paru parfaitement claire au terme de l'analyse qualitative, et le rattachement s'est fait « de lui-même » ;

- le mot renvoie à plusieurs attitudes recommandées par l'auteur, les analyses de « désambiguation » seront nécessaires ;
- l'emploi du mot semble, d'après ce que nous avons tiré de l'ouvrage, appeler indifféremment deux attitudes ou plus dans le modèle théorique, et la cooccurrence ne permet pas d'aboutir à un partage rigoureux des fréquences relevées par le programme.

Il advient que ces deux derniers facteurs se combinent, ce qui rend l'affectation de certains termes extrêmement difficile.

Par exemple, le terme d'« activité » peut se rapporter à des notions de contrôle, comme désigner un domaine de produits pour une entreprise. Mais aussi, lorsqu'il peut se rattacher à une conception temporelle, cette dernière n'est pas nécessairement unique. Dans un cas pareil, il est nécessaire de chercher les cooccurrences d'autres mots-clés, ou de termes ordinaires qui permettent de restituer l'emploi du mot.

L'utilisation des calculs de cooccurrence.

Les calculs de cooccurrence rendent compte du nombre de fois où deux mots donnés se retrouvent dans une même unité de sens. Ces calculs doivent permettre, dans le cadre d'une démarche de catégorisation, de rattacher des termes ambigus. On présuppose ici que, dans une même phrase, un même paragraphe, si un mot équivoque est apposé à un terme déjà classé, on le rattachera à la même catégorie. D'où la nécessité de réitérer nos procédures pour réduire au minimum le nombre de termes non-rattachés. Cette phase, particulièrement lourde, suit une séquence d'étapes qu'il convient de présenter en détail.

1°) Le choix d'une unité de sens.

Nous avons généralement retenu le paragraphe, c'est à dire le plus petit ensemble de texte comportant un titre autonome. La phrase n'a été utilisée que dans des cas extrêmes, car elle alourdit considérablement le calcul des cooccurrences. Le chapitre, quant à lui, est généralement trop large pour constituer un lieu de sens homogène. Dans les ouvrages que nous avons étudiés, les paragraphes sont souvent rattachés à un thème précis. Aussi semblaient-ils constituer une unité de sens pertinente.

2°) La lecture des calculs de cooccurrence.

Nous avons fait en sorte de calculer les cooccurrences entre les termes ambigus et ceux qui étaient déjà classés. La part de fréquence rattachable à un terme déjà classé est ajoutée aux effectifs de la catégorie concernée. Les effectifs qui, au terme de cette démarche, ne peuvent pas être classés, sont éliminés des calculs ultérieurs. Cette heuristique est très limitée, dans la mesure où, comme nous l'avons fait remarquer précédemment, certains termes peuvent apparaître dans une unité de sens où deux attitudes, voire plus, peuvent être présentes. La solution « parfaite » aurait demandé d'effectuer un contrôle pour chaque occurrence de terme, ce qui se serait révélé excessivement lourd et peu adapté aux objectifs que nous avons assignés à cette étude. En conséquence nous avons mis en place une seconde heuristique : si la cooccurrence des termes sans ambiguïté et rattachés à une seule attitude avec le mot considéré est inférieure à 5% de la fréquence totale de ce dernier (ce qui signifie que ce mot n'est pas classable pour 95% de ses effectifs d'occurrence), on ne prend pas en compte ce terme. Cette règle nous a permis d'éviter des calculs fastidieux sur des effectifs non-significatifs. En revanche, dans le cas (très rare) où ce pourcentage était dépassé, nous avons effectué des analyses en prenant la phrase comme unité de sens.

3°) Cas problématiques.

Dans certains cas, après l'analyse qualitative, il semblait que des termes se rattachaient à deux attitudes ou plus, et l'analyse de cooccurrence ne permettait en aucune mesure de les départager. Face à une telle situation, l'examen au cas par cas étant irréalisable, nous avons le choix entre la non-prise en compte du relevé fréquentiel, ou un partage égal des effectifs entre les catégories concernées. Sauf dans des cas très particuliers⁷, nous avons opté pour la première solution, plus rigoureuse (du moins en termes de comparaison entre les attitudes concernées).

En employant ces méthodes, le « taux de rebut », c'est à dire la part d'effectifs non affectés sur le nombre d'occurrences total n'a pas dépassé 10% (par ouvrage). Notons que ce chiffre (qui est un maximum), nous a paru tout à fait satisfaisant, puisqu'il inclut les acceptions qui n'ont rien à voir avec une conception temporelle (du moins l'une de celles consignées dans notre modèle théorique).

Cette méthode s'applique en référence permanente à l'analyse qualitative. Un exemple permet de comprendre en quoi il est essentiel se reporter à la lecture que l'on a eue de l'ouvrage. Prenons le cas d'un texte dans lequel les termes d'« évaluation », de « mesure » et de « reporting » sont clairement attachables à la rétrospection. Le mot de « fréquence » est

⁷ Il s'agit de cas où le terme avait une forte fréquence d'occurrence. Nous avons alors adopté la seconde solution.

relevé avec un effectif significatif. Doit-on ou non l'intégrer dans la catégorie ? Dans ce cas, il s'agit d'un terme ambigu : il peut soit ne renvoyer à aucune des conceptions consignées dans notre modèle théorique, soit se rattacher aux concepts d'évaluation, de mesure et de reporting. Dans une telle situation, nous nous reporterions à l'analyse qualitative, afin de savoir si la fréquence d'évaluation est une préoccupation majeure de l'auteur. Dans l'affirmative, nous lancerions une analyse de cooccurrence, sinon, nous n'intégrerions pas le terme dans les catégories.

Au cours de ce travail, nous avons pu aussi remarquer que les notions les plus ambiguës étaient souvent liées à certains outils (le « suivi », par exemple). De fait, une technique, en elle-même, est rarement univoque. En conséquence, ce sont les mots « annexes », les attributs de ces outils et les concepts qui leur étaient rattachés qui nous ont permis de les classer dans une ou plusieurs catégories. On ne s'étonnera donc pas de trouver le reporting considéré par certains comme une technique rétrospective, vouée à l'analyse des écarts, alors que d'autres désignent par ce terme une condition nécessaire à un suivi réactif des réalisations.

En exposant nos méthodes de classification, nous avons lourdement insisté sur le rôle joué par l'analyse qualitative dans l'application des procédures. Il ne faudrait pas pour autant laisser croire que cette deuxième partie de notre travail dépend entièrement des résultats de la première. Bien au contraire ces démarches ont été complémentaires, notamment en ce qui concerne la formation du lexique. L'analyse qualitative fournissait *a priori* une liste de mots à classer, mais la phase quantitative permettait d'en découvrir de nouveaux.

Afin de donner une synthèse de ce qui précède, la figure suivante (2) rend compte de l'algorithme de classification des termes. Il permet ainsi de visualiser les principales règles d'affectation que nous nous sommes données.

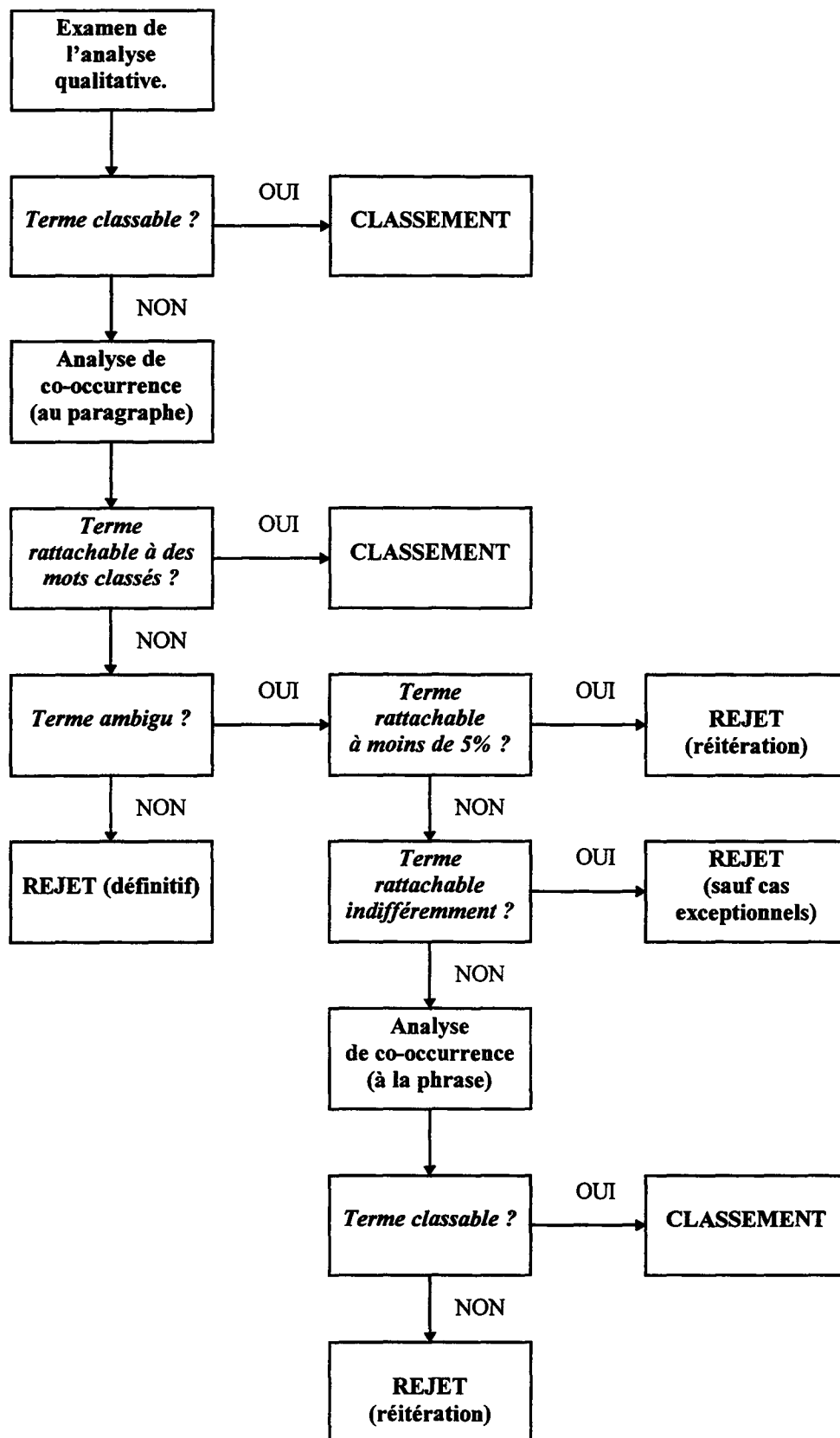


Figure 2 : algorithme de traitement des cooccurrences.

C.2.2. Exemple (simplifié) d'analyse quantitative appliquée à un ouvrage.

L'exemple simple de l'ouvrage de B.H. Abtey nous permet d'illustrer comment les classements de termes ont été effectués. Nous passons en revue les mots qui ont suscité des problèmes d'affectation, et nous expliquons de manière détaillée pourquoi nous les avons affectés à une ou plusieurs catégories ou encore pourquoi nous ne l'avons pas fait.

- **Activité :** c'est un terme que l'on trouve chez B.H. Abtey (fréquence : 220), mais qui n'est aucunement lié au fonctionnement d'une comptabilité ABC (nous sommes en 1980). On ne peut le rattacher à aucune attitude temporelle.
- **Budget :** pour l'auteur, c'est un outil prévisionnel. Les analyses de cooccurrence montrent que dans 30% des cas où on le rencontre, c'est avec les termes de « prévision » ou de « plan » (désambigué auparavant). Avec les termes d' « écart » et de « contrôle », c'est seulement à 2%. Nous le basculons intégralement dans la catégorie « prospective ».
- **Standard :** il apparaît à 62% avec des termes de prévision, à 33% avec ceux de la rétrospection. Nous répartissons les effectifs en fonction de ces pourcentages sur les deux catégories. Les 5% qui restent ne sont pas rattachés.
- **Comptabilité analytique :** pour B.H. Abtey, c'est l'outil par excellence voué au contrôle ex-post. Nous l'attachons à cette catégorie.
- **Processus :** comme l'activité, dans cet ouvrage, un tel terme n'est attaché à aucune conception temporelle (de notre modèle théorique). L'analyse de cooccurrence, menée « à tout hasard », ne permet pas d'association claire à une attitude.
- **Mesure :** dans sa globalité, ce terme n'est pas attachable à une catégorie. L'analyse de cooccurrence le place dans un contexte de rétrospection (à 80%). Dans les autres cas, il est utilisé dans des expressions du type « dans la mesure où ».
- **Résultat :** à 98%, il est rattaché à des termes rétrospectifs (écart, mesure « désambiguée »).

- Rapport : en éliminant les locutions « par rapport » et « en rapport », on parvient à attacher 42 emplois sur 87 à une attitude rétrospective.
- Trésorerie : ces trois mots ne permettent pas de différenciation.
- Projet
- Estimation
- Adaptation : En regard de l'analyse qualitative, ce terme peut être classé dans la catégorie « réaction ».
- Flexibilité : ce nom est particulièrement problématique. La cooccurrence le rattache à la reprévision. Dans son principe, cette dernière est reliée par l'auteur avec l'idée de réaction. Nous faisons de même.
- Expérience : ce terme est souvent utilisé dans des expressions du type « retour d'expérience », qui marquent en fin de compte une attitude rétrospective. Dans cet ouvrage, ce n'est pas le cas. L'effectif étant relativement faible (16), nous n'avons pas jugé utile de lancer des calculs de cooccurrence, et avons éliminé ce terme

Le tableau de synthèse de ces attributions est présenté en annexe 1 (avec ceux des autres ouvrages). Précisons maintenant les principes de mise en forme que nous avons adoptés pour restituer les résultats de l'application de ces méthodes.

C.3. Formalisme employé pour la présentation des résultats.

Les résultats de l'analyse devaient suivre un formalisme qui rende compte à la fois :

- du vocabulaire employé par les auteurs pour désigner chacune des attitudes ;
- de l'importance relative accordée dans les ouvrages à chacune des attitudes ;
- de l'évolution de cette dernière, au travers de la succession chronologique des textes étudiés.

Pour satisfaire à cette triple exigence, nous avons adopté un système de tableaux par ouvrage, et des représentations graphiques rendant compte d'éventuelles évolutions. Nous en considérons ici l'élaboration.

C.3.1. Un tableau d'analyse quantitative détaillé par ouvrage.

Afin de présenter l'analyse quantitative de chaque ouvrage, nous avons mis en place le format de tableau présenté ci-dessous. Pour chacune des catégories, nous donnons la liste des mots associés les plus fréquents. Un intitulé baptisé « autres » rassemble les termes de faible fréquence qui s'attachaient sans ambiguïté à l'attitude concernée. Lorsque cela a été possible, nous avons procédé à des regroupements de substantifs (par exemple « plan », une fois « désambigué », et « planification » ont été souvent rassemblés), afin de réduire au minimum l'énumération de termes différents. Lorsque l'affectation a nécessité une analyse de cooccurrence, nous avons précisé par parenthèses le sens dans lequel il faut entendre le terme présent dans la liste. A chaque mot est associée sa fréquence d'occurrence *dans la catégorie*. La liste est ordonnée suivant les fréquences décroissantes. Une ligne est consacrée au total des effectifs pour chaque attitude. En face de l'intitulé de cette dernière, est consignée sa part relative (nombre d'occurrences dans la catégorie sur nombre total d'occurrences attachées à une des attitudes), exprimée en pourcentage. L'exemple ci-après est celui de la grille réalisée pour l'ouvrage de B.H. Abtey que nous avons étudié. Il permet à l'occasion de mettre en évidence les rapports entre analyse (voir le C.2.2. du présent chapitre) et résultats.

RETROSPECTION (effectif)	45,8% 783	PROSPECTIVE (effectif)	51,0% 872
Ecart	244	Budget	220
Evaluation	119	Objectif	168
Comptabilité analytique	117	Prévision	128
Résultat	91	Standard	112
Mesure	74	Programme	51
Standard	60	Stratégie	44
Rapport	42	Etude	42
Statistique	25	Probabilités	42
Indicateur	11	Risque (étude de)	24
		Sensibilité (étude de)	19
		Plan	11
		Tendance	11
REACTION (effectif)	3,3% 56	PROACTION (effectif)	0,0% 0
Adaptation	27		
Flexibilité	25		
Réaction	4		

**Tableau 4 : tableau d'analyse quantitative,
exemple de B.H. Abtey (1980).**

C.3.2. Des graphiques pour l'étude diachronique.

Au-delà du tableau de valeurs, qui sera présenté avec l'ensemble des résultats, nous avons cherché à représenter l'évolution des parts relatives accordées à chacune des attitudes de notre modèle sur un même graphique comparatif. Pour ce faire, nous avons retenu deux types de présentation (cf. chapitre VII) :

- un diagramme en bâtons, par ordre chronologique et par ouvrage, permet non seulement de visualiser d'éventuels changements entre les périodes considérées, mais encore de contrôler si oui ou non, des effets de mimétisme peuvent être mis en évidence ;
- un diagramme-courbe, par ordre chronologique, assure le suivi des valeurs moyennes par année considérée, et offre la possibilité de représenter des tendances globales d'évolution.

Pour cette seconde forme, nous avons dû calculer des valeurs moyennes pour les années communes de parution (en l'occurrence, 1986, 1991, 1994 et 1997). Pour cela nous avons utilisé les moyennes arithmétiques. Des calculs de moyenne pondérée nous semblaient soit peu significatifs, soit impossibles à réaliser. Expliquons-nous à ce sujet : des critères tels la taille ou la densité (quantitative) de l'ouvrage nous semblaient ne pas pouvoir se comparer sur une échelle normée entre les différents ouvrages. Par conséquent, ils ne pouvaient constituer des facteurs pondéraux pertinents. En revanche, la prise en compte du volume des ventes de chaque ouvrage aurait permis une pondération plus cohérente avec nos postulats, mais focalisée sur l'aspect du « pouvoir créateur de réalité » (et non sur l'expression d'une réalité en soi). Nous avons dû y renoncer, car les données que nous aurions obtenues auraient été peu fiables, certains textes étant particulièrement récents, d'autres ayant été réédités, d'autres encore se vendant depuis plus de dix ans. Ce recueil de données est particulièrement intéressant dans le cas d'ouvrages anciens. Par ailleurs, nous avons envisagé les difficultés que nous pourrions avoir à obtenir ces chiffres, non seulement pour des raisons de confidentialité auprès des éditeurs, mais surtout, parce que certaines collections - quand il ne s'agit pas des entreprises d'édition - ont disparu. C'est pourquoi la moyenne arithmétique s'est présentée à nous comme un compromis raisonnable.

Une fois ces résultats obtenus et mis en forme, il s'est agi de les confronter, ou plutôt de les agréger avec les analyses qualitatives, afin d'en produire une synthèse. Le paragraphe suivant est consacré aux méthodes utilisées pour rassembler les construits issus des deux démarches.

D. Elaboration de la synthèse des analyses.

La synthèse des analyses sera l'occasion de restituer des interprétations plus détaillées qu'au terme de la démarche quantitative. Ce sera aussi le moment de considérer à nouveau notre conjecture diachronique, et de la confronter aux résultats agrégés. Ce paragraphe reprend successivement la méthode d'agrégation retenue, puis le formalisme utilisé pour rendre compte des tendances dégagées de ce rapprochement.

D.1. Choix d'une méthode d'agrégation.

Comme nous l'avons annoncé dans le paragraphe A du présent chapitre, les deux modes d'analyse sont censés se compléter, c'est à dire soit s'appuyer, soit de modérer mutuellement. Les critères à rassembler sont de deux ordres :

- l'un, qualitatif, rend compte de la place accordée à chaque attitude dans le processus didactique mis en place par l'auteur ;
- l'autre, quantitatif, porte sur la fréquence relative des évocations de chacune de ces attitudes dans l'ouvrage correspondant.

Concrètement, il s'agit de créer un seul critère à partir de deux, l'un se « mesurant » sur une échelle à cinq degrés (ABCDE), l'autre, continu sur un intervalle allant *a priori* de 0 à 100%. Dans une telle situation, deux possibilités se présentent au chercheur.

1°) Il peut reporter l'ensemble des résultats sur une échelle discrète, à cinq degrés ou plus. Pour ce faire, il doit ramener l'intervalle continu à une échelle analogue à celle mise en place pour l'analyse qualitative (le plus souvent par division de l'intervalle d'origine en sous-intervalles attachés chacun à un échelon). Cette méthode, en regard des analyses de tendance que nous nous proposons de réaliser, semble réductrice, dans la mesure où, en l'appliquant, on perd la richesse en information du dénombrement. C'est pour cela que nous opté pour une seconde solution, que voici :

2°) Le chercheur peut aussi intégrer l'échelle qualitative dans l'intervalle continu. Pour cela, il suffit d'attacher à chacun des échelons une valeur appartenant à l'intervalle, et de calculer la moyenne arithmétique de cette valeur et du résultat correspondant, issu de l'analyse quantitative. C'est la méthode que nous avons adoptée (voir annexe 3).

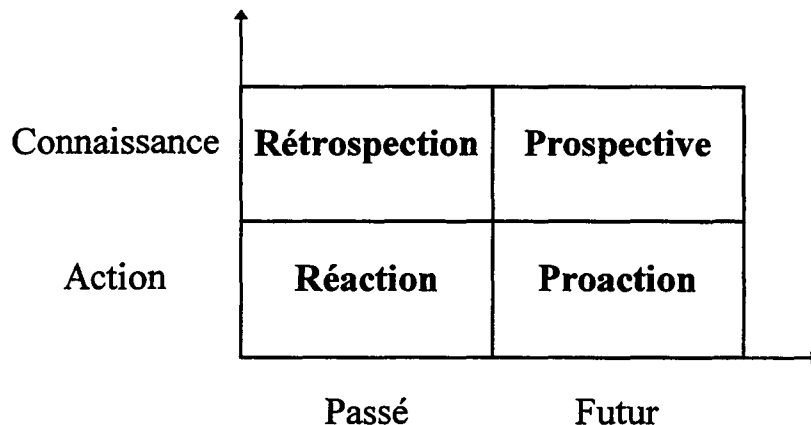
Reste à savoir quelle valeur attribuer dans l'intervalle quantitatif à chaque échelon qualitatif. Pour effectuer cette opération, nous sommes parti de l'analyse quantitative. Nous avons partagé l'intervalle couvert par les valeurs d'occurrence en cinq sous-intervalles non pas égaux, mais choisis de telle manière qu'ils contiennent approximativement le même nombre de cas (c'est ce que l'on appelle généralement un lissage). Après cela, nous avons noté la valeur des milieux de chacun des sous intervalles. Ce sont ces nombres qui ont été associés aux cinq échelons qualitatifs, l'ordre alphabétique suivant l'ordre croissant. Enfin nous avons pu évaluer pour chaque attitude et chaque ouvrage une occurrence « corrigée » égale à la moyenne arithmétique de l'occurrence effective et des valeurs obtenues après cette

opération. L'ensemble de ces chiffres a été consigné dans un tableau que l'on retrouvera au chapitre VII de ce mémoire.

D.2. Formalisme retenu.

Une fois les occurrences « corrigées » calculées, une première manière de les présenter consiste à reprendre les diagrammes en barre et en courbe utilisés pour les résultats « bruts » de l'analyse qualitative. L'un des aspects de l'interprétation s'intéressera justement à l'impact de l'agrégation sur les conclusions. On cherchera notamment à contrôler si oui ou non, les conclusions s'en trouvent considérablement modifiées.

Au terme de ce travail, nous nous proposons de rendre compte des résultats agrégés en donnant la possibilité de comparer les ouvrages « d'un coup d'oeil ». Il s'agit alors de mettre en place un formalisme facilement « lisible », dans lequel les chiffres revêtent un caractère « plus accessoire ». Pour ce faire, nous nous proposons de faire figurer un « profil » de chaque ouvrage dans la matrice proposée ci-dessous (figure 3).



**Figure 3 : Modèle de matrice
utilisé pour la comparaison des ouvrages**

Du point de vue formel, afin de différencier les ouvrages, lorsque l'une des attitudes est représentée soit du point de vue instrumental, soit du point de vue comportemental, la case correspondante dans la matrice est grisée. L'intensité de la couleur rend compte de l'importance relative desdites attitudes. Nous entendons par importance relative la valeur

d'occurrence « corrigée » de chaque attitude. Le nombre de nuances utilisées dépendra de la dispersion de ces données. Une fois de plus, pour définir les intervalles à associer à une intensité de gris, nous utiliserons une méthode de lissage.

Conclusion du chapitre V.

Ce chapitre a rendu compte de l'ensemble des méthodes que nous avons mises en oeuvre dans le cadre de notre démarche de recherche. Notre travail a consisté en deux études, l'une qualitative et l'autre quantitative, sur un ensemble d'ouvrages de contrôle de gestion en langue française. Le centre de nos préoccupations était d'y suivre une éventuelle évolution dans les conceptions du temps, et ce depuis les années 1970 (décennie d'apparition des premiers ouvrages de contrôle de gestion en langue française⁸). En fonction de ce critère entre autres, nous avons choisi un échantillon de cette littérature, sur laquelle nous avons appliqué nos deux approches analytiques. Ce chapitre présente à la fois les éléments de ces méthodes que nous nous étions donnés *a priori*, c'est-à-dire avant d'entamer nos travaux, et ceux que nous avons dû développer en cours de réalisation. En conséquence, les procédures, les heuristiques, et les techniques qui sont présentées ici ne constituent en rien des règles définitives. Si nous avions travaillé sur d'autres ouvrages, peut être aurions-nous dû mettre en place d'autres principes, sans avoir par ailleurs à énoncer certains de ceux qui sont consignés dans ce mémoire. Il est rare qu'une méthode puisse être applicable de manière complètement figée, sans tenir compte du chercheur et de ce que l'on appelle communément son objet de recherche. En termes constructivistes, nous dirions que la démarche de recherche, avant-même ses résultats, est le fruit de l'interaction entre le chercheur et cet objet. Cette remarque nous semble fondamentale, notamment à l'attention de ceux qui pourraient utiliser des méthodes quantitatives d'analyse de texte dans leur démarche de recherche. « Blinder » une méthode de recueil de données *a priori* relève à nouveau d'un paradigme objectiviste. Cela revient à se donner d'emblée un outil de mesure « le moins biaisé possible » pour ensuite prendre un relevé à l'aide de ce dernier, et enfin rendre compte des résultats obtenus à une marge d'erreur près. Il est clair que l'analyse quantitative de texte, par sa nature, peut inciter le chercheur à se placer dans cette optique. Auquel cas, l'analyse qualitative qui accompagne cette démarche devrait être considérée comme une manière de la préparer (les classements en particulier). Si nous nous étions situé dans une telle perspective, nous aurions seulement rendu compte des résultats quantitatifs, et éventuellement de ceux dits « corrigés », car, en fin de compte, la lecture que nous aurions rendue des ouvrages aurait été celle de tout un chacun, à quelques biais près.

Dans ce mémoire, une place prépondérante est accordée à l'analyse qualitative des textes, car, en regard des postulats épistémologiques que nous nous sommes donnés, le détail de la lecture que nous avons faite de chacun des textes est essentiel pour comprendre

⁸ Nous rappelons, en référence au propos d'introduction de ce mémoire, que les problématiques de contrôle de gestion sont plus anciennes, mais que l'on place traditionnellement la naissance de la discipline peu avant la publication d'un des premiers ouvrages de R.N Anthony (1965).

comment nous en sommes venu aux résultats présentés au chapitre VII. C'est pourquoi le chapitre VI est entièrement consacré à ce compte rendu.

Il convient enfin de rappeler quelles relations ont été conçues entre les deux types d'approches adoptés dans cette recherche. Le travail qualitatif a servi non seulement à préparer la phase quantitative, mais a permis, par le mode d'agrégation présenté au D (de ce chapitre), d'en modérer les résultats. Cela a déjà été dit, mais il faut y ajouter un point essentiel, en relation directe à la « désambiguation ». En début de chapitre VII, nous proposons au lecteur de considérer les résultats d'une analyse en composantes principales, réalisée à partir des mots-clés de chaque texte. L'une des faiblesses de cette démarche - nous y reviendrons - repose sur le fait qu'elle traite chaque terme comme une variable univoque. Le rôle de la confrontation au travail qualitatif est notamment de considérer les mots comme capables de porter des représentations temporelles différentes selon l'auteur et le moment où celui-ci l'emploie, ce qu'une analyse statistique sur un lexique « brut » ne peut pas faire. Nous voyons là l'une des limites essentielles de l'approche exclusivement quantitative. D'un autre côté, une approche qualitative s'enrichit considérablement de recherches lexicométriques, car ces dernières offrent la possibilité de suivre d'éventuelles évolutions à partir des listes de termes employés par les auteurs. Nous avons présupposé en cela qu'un changement de vocabulaire peut être caractéristique d'un changement de conception (de quoi que ce soit). Le repérage lexicographique à partir d'une lecture demeure toujours très partiel par rapport à une procédure semi-automatique. En fin de compte, c'est ce présupposé qui fonde l'ensemble de nos choix méthodologiques.

Le schéma suivant rend compte de l'ensemble de relations que nous avons ici rappelées, ou définies pour la première fois.

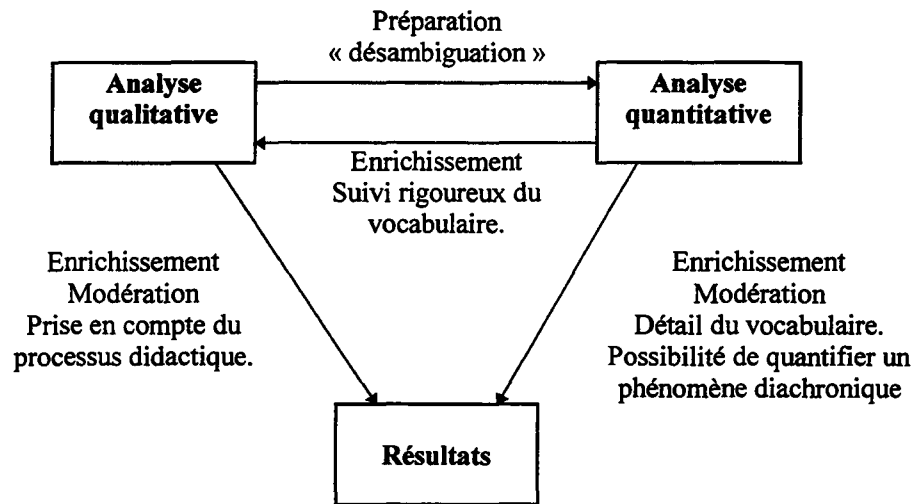


Figure 4 : Relations entre les deux modes d'analyse retenus.

Il s'agit à présent de s'intéresser à ce qui a pu résulter de l'ensemble des méthodes détaillées dans ce chapitre.

TROISIEME PARTIE :
LES TEMPORALITES DANS LA
LITTERATURE DE
CONTROLE DE GESTION :
RESULTATS DE RECHERCHE.

Chapitre VI

Analyse qualitative des ouvrages retenus

Introduction.

Ce chapitre est destiné à présenter l'analyse qualitative des ouvrages retenus. Comme cela a été annoncé dans le chapitre V, la présentation de ce travail doit être vue comme une préparation à la phase quantitative, ou du moins comme le compte rendu d'une recherche des principales conceptions temporelles dans les textes considérés. Chacun des ouvrages a donc été lu à la lumière du modèle théorique exposé au chapitre III.

L'approche décrite dans ce qui précède se traduit par la structure de paragraphe suivante : pour chaque auteur (ou groupe d'auteurs), un court propos introduit l'ouvrage étudié, après quoi deux sous-paragraphes font la part entre la conception générale du contrôle de gestion et la description de ses outils, que nous avons pu tirer des textes étudiés. Dans chacune de ces unités, nous avons cherché à préserver la structure des ouvrages. Une synthèse sous forme de tableau conclut chacun des paragraphes (pour le détail du formalisme, nous renvoyons au chapitre V). L'ordre de succession retenu suit la chronologie de parution. Pour les textes remaniés au moins une fois, l'année indiquée est celle de l'édition que nous avons étudiée selon les approches qualitative et quantitative.

Le lecteur pourra être surpris à la fois du volume de ce chapitre et des différences de détail entre les comptes-rendus de lecture. Rappelons qu'il nous semblait nécessaire, au regard de nos postulats épistémologiques, de restituer intégralement cet aspect de notre démarche, et qu'en second lieu, les différences entre les ouvrages, en termes de volume, de densité, et d'ambiguïté, ont appelé des analyses plus ou moins détaillées.

J.L. Ardoin et H. Jordan, 1978.

J.L. Ardoin et H. Jordan semblent être les premiers à avoir publié un ouvrage en langue française consacré intégralement à des problématiques générales de contrôle de gestion. Une autre originalité de leur démarche a consisté à se pencher sur le contrôleur, et non pas exclusivement sur le système dont il a, du moins partiellement, la charge.

La présentation de ce texte, dans la mesure où il a été le premier analysé, intègre une réflexion sur les démarches de prévision qui vaudra pour l'ensemble des ouvrages considérés, à quelques détails près.

Conception générale du contrôle de gestion.

J.L. Ardoin et H. Jordan se font l'écho d'une conception « traditionnelle » du management. Ce que nous appelons une vision traditionnelle du management consiste en premier lieu à distinguer trois domaines de préoccupations pour les gestionnaires : stratégie, gestion et exploitation. La stratégie consiste à « *définir les axes de développement que l'entreprise veut mettre en oeuvre au cours des prochaines années, par rapport à l'évolution qu'elle prévoit pour son environnement* » ([Ardoin et Jordan, 1978], p.12). La gestion se définit comme « *la combinaison et l'utilisation des moyens humains, matériels et financiers pour atteindre les objectifs annuels (ou à court terme) dans le cadre de la stratégie* » ([Ardoin et Jordan, 1978], p.12). Enfin l'exploitation désigne « *l'utilisation des moyens définis au niveau de la gestion pour accomplir les tâches nécessaires de manière efficace. C'est le travail au jour le jour de l'entreprise* » ([Ardoin et Jordan, 1978], p.12). A ces domaines correspondent des outils qui respectivement sont : la planification, le contrôle de gestion, et le contrôle opérationnel. Le contrôle est entendu « *au sens de maîtriser* » ([Ardoin et Jordan, 1978], p.14). C'est à son origine anglo-saxonne qu'il s'agit de ramener le terme de contrôle : « *to be in control* » (« avoir le contrôle de, sur... »). Le contrôleur de gestion a effectivement pour fonction de construire les budgets, suivre la mise en oeuvre, et planifier.

Nous allons nous intéresser aux conceptions du temps qui transparaissent dans chacune de ces fonctions. Pour ce faire, nous adoptons partiellement le plan de [Ardoin et Jordan, 1978].

Les outils du contrôleur de gestion.

L'élaboration des budgets

« *Le budget est un outil de planification qui permet de faire la liaison entre le court et le long terme. Le contrôleur de gestion doit donc s'assurer de cette liaison* » ([Ardoin et Jordan, 1978], p.33). Un budget se bâtit sur des objectifs quantifiés et datés : « *les objectifs annuels de l'entreprise varient suivant sa stratégie à long terme, son activité économique, les problèmes qu'elle doit résoudre et suivant la politique de ses concurrents* » ([Ardoin et Jordan, 1978], p.28). A ces objectifs sont associés des plans d'action censés consigner l'ensemble des décisions à prendre en vue de les atteindre pendant l'année à venir. Les actions envisageables doivent faire l'objet d'une évaluation prévisionnelle, afin de permettre le choix des plus efficaces d'entre elles. Le budget est la « *traduction* » du plan d'actions en termes financiers. « *Les budgets ne sont pas de simples prévisions. Il ne s'agit pas de reconduire les chiffres de l'an dernier, modifiés uniquement pour tenir compte de l'inflation. On essaie de prévoir la croissance du marché, l'action des concurrents, les tendances économiques. Les budgets et les objectifs sont des engagements sur ce que le manager pense réussir à faire : la performance que l'on veut obtenir compte tenu des prévisions* » ([Ardoin et Jordan, 1978], p.29). Le plan à long terme, s'il existe, doit être articulé avec les budgets. « *Le plan, lui, précise des objectifs à long terme (souvent cinq ans), datés et quantifiés, une stratégie et des plans opérationnels correspondant aux grandes étapes et aux grandes actions de la mise en oeuvre de cette stratégie* » ([Ardoin et Jordan, 1978], p.30). Cette articulation peut s'effectuer selon des modes situés entre deux extrêmes, à savoir ce que les auteurs appellent la manière rigide, par un système strict de déclinaison du long terme dans le court terme, et la manière souple, pour laquelle le long terme constitue plus un cadre de réflexion, de prise de connaissance, qu'une contrainte.

Le processus d'élaboration budgétaire doit se conformer à la structure et à l'activité de l'entreprise. Cette procédure est longue et consommatrice de temps pour les managers et les opérationnels.

Il convient à présent de s'interroger sur les rapports au temps qu'implique (ou qu'exige) cette activité.

En premier lieu, nous retrouvons un temps de la prévision, axé sur l'avenir et ignorant le passé. Contrairement à A.C. Martinet (1991), nous ne saurions dire s'il correspond systématiquement à une vision mécaniste. Du point où il se trouve, le manager se fixe une ligne de mire. Sur cet intervalle, il fixe avec plus ou moins de précision des étapes à franchir. La démarche à court terme est pour les auteurs la transposition de la même logique sur un

intervalle de temps plus bref. Elle permet donc plus de précision. Le délai d'une année, par exemple, offre la possibilité d'envisager avec plus de circonspection et une prévisibilité plus grande les décisions qui devront être prises, dans l'hypothèse que les prévisions sont vérifiées au fur et à mesure que l'on avance dans le temps.

Prévoir signifie « se représenter à l'avance » (Larousse). En d'autres termes, il s'agit de ramener une « portion » d'avenir dans le présent. Une hypothèse sous-jacente au modèle du budget est que *plus cet avenir est proche, plus sa représentation dans le présent (sa connaissance) sera précise et fiable*. Par précision il faut entendre le degré de détail, et par fiabilité, la propension à fournir une prévision aussi exacte que possible des états du monde à venir. Le schéma suivant peut résumer cette représentation temporelle.

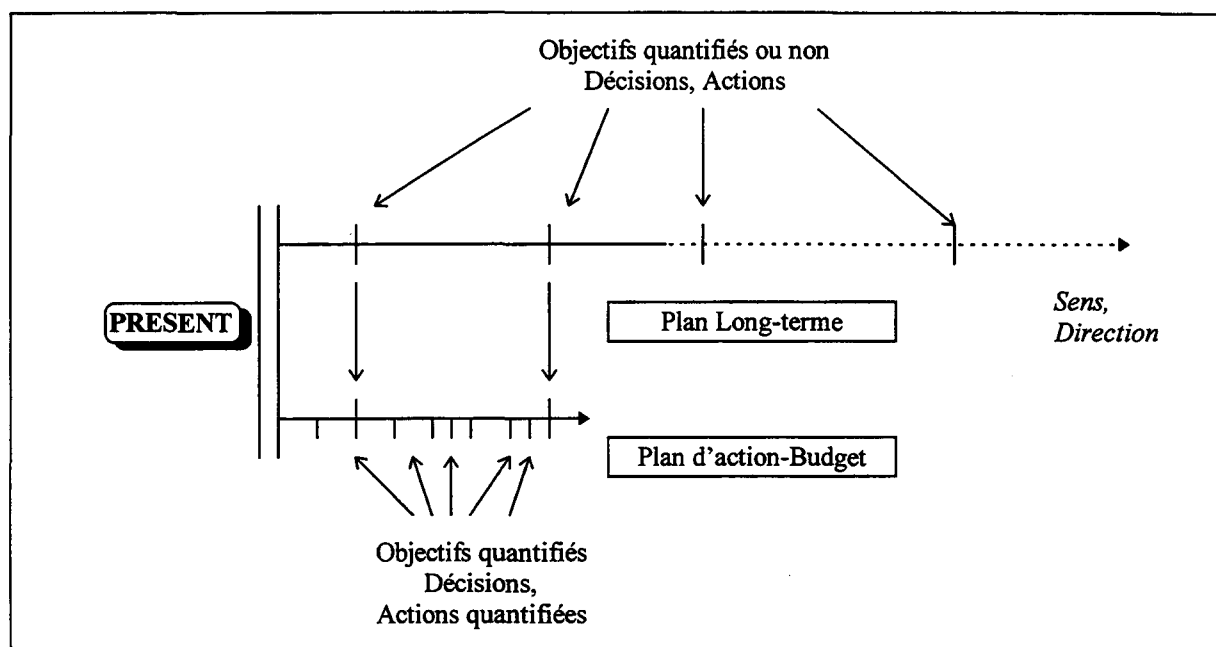


Figure 1 : Plans et Prévision

L'articulation entre plans et budgets.

Un second problème est soulevé par l'articulation des plans et des budgets. La réponse donnée dans [Ardoin et Jordan, 1978] pose - rappelons-le - deux archétypes, à savoir : l'articulation mécaniste et l'insertion du court terme dans une réflexion long terme. « Dans certaines entreprises, les liens entre budgets et plans sont très rigides. La première année du plan à long terme donne les objectifs et l'enveloppe budgétaire, puisque ce type de plan

comporte des comptes d'exploitation et des bilans prévisionnels pour chaque année planifiée. Le travail budgétaire consiste alors essentiellement à mettre au point le détail des plans d'action et à éclater les budgets sur une base mensuelle. Il faut dire que, dans ce genre de système, les plans sont refaits chaque année et que le travail budgétaire démarre dès que les plans sont approuvés. Les managers doivent présenter des justifications solides si le budget annuel est différent de la première année du plan » ([Ardoin et Jordan, 1978], p.32). Cette vision fait sur la prévision une hypothèse plus forte encore que la précédente. Elle suppose en effet que, sur le long terme, la fiabilité et la précision de l'anticipation demeurent constantes. Ce n'est en effet qu'en admettant cela (implicitement ou explicitement) que l'on peut réaliser des bilans prévisionnels sur cinq ans. La révision de ces plans chaque année tend à montrer la vanité d'une telle approche. L'adopter pleinement reviendrait à ne renouveler le plan que tous les cinq ans (si l'on admet que cinq ans est la durée standard du plan à long terme) ; or il est vrai que l'on avait déjà pu, dans les années 1970, mesurer l'échec des plans quinquennaux nationaux, qui reposaient sur ce principe. « Dans d'autres entreprises, les liens entre plans et budgets sont beaucoup plus lâches. Le plan ne sert que comme cadre de référence et n'a pour but que de susciter une réflexion à long terme. Il n'est pas contraignant au niveau budgétaire ». Ce type d'attitude tient compte d'un phénomène que nous avons signalé plus haut à savoir la perte de fiabilité de la prévision au-delà d'un certain délai. C'est pourquoi le rôle du plan à long terme est conçu comme celui d'un « cadre de référence ». Dès lors, le plan n'a plus de fonction particulière dans le domaine purement budgétaire. Le problème de l'articulation des plans ne se pose plus, mais demeure celui de la prévision.

Au-delà même de cette préoccupation, J.L. Ardoin et H. Jordan (1978) laissent entendre l'existence d'un « temps du contrat ». Le budget y est conçu comme un ensemble d'engagements des opérationnels et des managers sur le temps. Il s'agit, dans un délai fixé, de remplir des objectifs et d'accomplir des actions convenues lors de l'élaboration du plan d'action. Ici, plus encore que dans la démarche de prévision, on cherche à ramener le futur dans le présent, par un mécanisme d'assurance. *On fait porter au contractant la responsabilité du futur.* L'expression de « temps du contrat » n'est donc pas parfaitement adéquate. En tentant de s'assurer - par l'engagement - de l'atteinte d'objectifs, on procède à une *négation* de la durée dudit engagement. Par le contrat, on parvient donc à l'idéal du temps de la connaissance.

D'autre part, on constate l'existence d'un rapport particulier au temps dans l'outil budgétaire. Celui-ci suppose à la fois l'inscription de l'activité dans une perspective long-termiste, et la répétition annuelle du processus. Conformément à ce que nous citons plus haut, le processus est non-répétitif en cela qu'il renouvelle à chaque période les engagements des managers. Néanmoins, dans la forme comme dans l'approche, le budget se reproduit à

l'identique chaque année. Ce constat mène à une nouvelle question. Pour être cohérent avec lui-même, le budget doit s'inscrire dans une perspective d'évolution de l'entreprise (qu'il s'agisse d'un plan ou d'un simple cadre de références). L'image qui lui conviendrait le mieux est celle de la spirale : la répétition du cercle sur un axe de progression (quand il ne s'agit pas de progrès). Quelle est la perception de cette activité par les protagonistes ? Si le budget est perçu par chacun comme un outil en perpétuel renouvellement, le système est cohérent. S'il est vu dans sa globalité comme une routine, fût-ce par une seule des parties (contrôleur, manager ou direction), la cohérence du processus budgétaire doit être remise en cause, dans la mesure où l'outil concerné perd partiellement son sens.

Enfin, on peut s'interroger sur l'adéquation du cycle budgétaire à l'activité de l'entreprise. Cette réflexion n'est pas envisagée dans les approches traditionnelles de contrôle de gestion. Il s'agit là d'un alignement du temps du budget sur le temps comptable. Ce dernier ne relève pourtant pas de la même approche, même si ses postulats de base demeurent analogues à ceux du processus budgétaire.

L'ensemble de ces constats nous amène à penser que le contrôle budgétaire tend à nier le phénomène de durée et plus profondément le temps lui-même au travers de trois principes :

- la prévision ;
- l'engagement (ou le contrat) ;
- l'alignement sur la comptabilité.

Les activités de suivi.

Deux techniques utilisées dans la phase de suivi rendent aussi compte d'un rapport au temps particulier. En premier lieu, l'analyse du comportement des coûts, réalisée le plus souvent sur des bases de données historiques, repose sur des *prévisions*. La corrélation et les suites chronologiques en constituent les outils essentiels. « *Souvent, on utilise en pratique l'intuition des managers et du contrôleur, mais cela peut être dangereux* » ([Ardoin et Jordan, 1978], p.70). En second lieu, le budget flexible est un recalcul du budget sur la base des données acquises en cours d'exercice et de nouveaux engagements de la part des managers (en termes de standards en particulier). « [Par exemple, il s'agit de] *calculer des écarts dus aux prix et aux quantités utilisées pour les coûts variables (tel que main d'oeuvre et matières premières) en tenant compte de la production réelle. Pour les frais généraux de production, on essaie d'isoler un écart de dépense compte tenu de l'activité réelle et un écart de rendement qui mesure l'effet d'un manque ou d'un gain de productivité. Enfin, on calcule un écart d'activité qui mesure l'excès ou l'insuffisance d'imputation des frais généraux, dû au*

fait que la quantité produite n'est pas égale à la quantité budgétée » ([Ardoin et Jordan, 1978], p.70). Selon les auteurs, la révision des budgets semble s'imposer depuis la crise de 1974, laquelle a mis à mal en quelques jours l'ensemble des prévisions budgétaires des entreprises. Dans cette voie, on se trouve confronté à des difficultés. Un contrôleur cité dans [Ardoin et Jordan, 1978] (p.76) rend compte de ces problèmes : « *Chez S., le contrôleur-société revoyait avec chaque contrôleur d'unité ses écarts (budget/réel) et ses commentaires. Cela était très utile, pour consolider les résultats et pour faire le commentaire général à l'attention de la direction. L'orientation vers l'avenir se définissait de la manière suivante : les actions correctives traduites en chiffres, permettaient en fin de mois, de refaire des prévisions pour les trois mois suivants, ainsi qu'une réestimation des résultats de fin d'année. Ces réestimations ne se substituaient en aucun cas au budget approuvé en début d'année. Le budget initial restait un engagement à respecter. Mais cela donnait l'occasion au contrôleur de gestion de poser de nombreuses questions dans certains cas : par exemple, lorsque les résultats à fin mars étaient inférieurs au budget, les nouvelles prévisions pour avril, mai, juin, inférieures au budget et que la réestimation fin décembre était néanmoins conforme au budget. Cela pose manifestement des problèmes quant au réalisme de la réestimation, ou quant à la plausibilité des actions correctives du deuxième trimestre* ». Cet exemple montre combien il est difficile de concilier la philosophie budgétaire (à savoir l'engagement) et la nécessité d'effectuer des réestimations en cours de période.

Synthèse de l'analyse qualitative.

L'ouvrage de J.L. Ardoin et H. Jordan met en avant deux attitudes du modèle établi en première partie, à savoir la prospective et rétrospection. Il nous semble, au terme de cette analyse, que la proaction et la réaction ne font pas partie de leurs préoccupations. Il s'agit selon eux de *prévoir* au mieux, afin d'*engager* les responsables sur des résultats réalistes et d'en *évaluer* la performance sur des bases tangibles. L'emboîtement successif des différents plans est une manière de ramener dans le présent des considérations portées sur un avenir de plus en plus éloigné. D'ailleurs, les deux auteurs insistent particulièrement sur la rigueur d'articulation de ces différents documents. La crise de 1974, comme nous avons pu le signaler, a remis en cause la solidité de cette démarche, a provoqué des « aménagements » de la méthode, mais n'a pas fondamentalement modifié les conceptions temporelles du moment, du moins chez ces deux auteurs. En 1978, nous nous situons encore dans un temps de la connaissance, où la révision des budgets n'apparaît pas comme un outil de réaction, mais comme un moyen d'affiner la démarche prospective. Cette remarque nous semble essentielle, car le contrôle de gestion actuel a tendance à tenir un discours où le changement d'approche - et notamment le changement d'attitudes - se légitime par une révolution de conjoncture, pour

ne pas dire de monde. Nous reviendrons plus longuement sur ce point, en particulier dans l'interprétation de nos résultats.

Le processus didactique employé par H. Jordan et J.L. Ardoin suit un schéma anglo-saxon assez traditionnel, où les exemples appuient les principes qui viennent d'être énoncés. Ainsi, les thèmes et outils se rapportant à la rétrospection et à la prospective sont abondamment illustrés d'exemples, de schémas, et de témoignages de contrôleurs de gestion, ces derniers semblant constituer l'une des principales justifications du titre de l'ouvrage (avec la partie consacrée aux rôles et aux profils des contrôleurs de gestion, étayée à son tour de témoignages et d'offres d'emploi).

Le tableau suivant, d'autant plus bref que nous n'avons pas su relever d'ambiguïtés fondamentales dans le propos des deux auteurs, fournit une synthèse de l'analyse que nous avons effectuée :

Attitude évoquée	Thèmes et outils correspondants	Degré de développement	Position adoptée dans l'échelle.
Rétrospection	- Analyse des écarts ; - Suivi.	Exemples, témoignages. Témoignages, difficultés.	D
Prospective	- Elaboration du budget - Articulation entre plans et budgets, enjeux de la révision ;	Exemples pratiques, illustration par des témoignages de contrôleurs ; Portée et limites de la démarche prospective ;	E

Tableau 1: J.L. Ardoin et H. Jordan (1978), Synthèse de l'analyse qualitative.

B.H. Abtey, 1980.

L'ouvrage conçu par B.H. Abtey en 1980 est destiné à promouvoir le contrôle de gestion comme une démarche d'ensemble destinée à conduire les activités de l'entreprise, en assurant la cohérence entre le long et le court terme. Le propos est essentiellement porté sur les outils à la disposition des gestionnaires, leur mise en place et leur utilisation. Les principes généraux sont surtout présentés dans le propos introductif, et, à l'occasion, dans les commentaires que l'auteur peut faire de certaines mises en oeuvre. A l'inverse de J.L. Ardoin et H. Jordan, B.H. Abtey reprend à son compte une approche essentiellement systémique du contrôle de gestion.

Conception générale du contrôle de gestion.

A l'époque où B.H. Abtey écrit cet ouvrage, l'un des soucis majeurs des auteurs en contrôle de gestion consiste à « réhabiliter » la notion-clé de « contrôle ». Trop longtemps attachée à celle de vérification, elle doit être reliée à celle de « maîtrise ». Dans la définition qu'il nous livre (cf. [Abtey, 1980], p.13), cet auteur ne rend compte d'aucune conception temporelle précise. En revanche, l'ensemble des techniques présentées dans l'ouvrage repose sur les notions d'objectif, d'écart, de décision et d'information, cette dernière étant le coeur, la raison d'être du contrôle de gestion.

Les tâches du contrôleur telles que les conçoit B.H. Abtey ont toutes pour objet de mesurer, d'assurer la rentabilité et de contribuer au profit de l'entreprise. Selon l'auteur, c'est là l'essentiel du contrôle de gestion. Pour parvenir à accomplir ces missions, il convient alors :

- d'évaluer le coût de revient des produits ;
- de mesurer la productivité des unités productrices ;
- d'aider à prendre des décisions de sous-traitance ;
- de faire circuler l'information qui concerne les trois points précédents.

On se trouve ici dans une conception essentiellement rétrospective du contrôle. Seule la part d'aide à la décision revêt une dimension prospective, quoiqu'elle se fonde sur un

ensemble de données passées. Les « objectifs secondaires » du contrôleur intègrent les notions de prévision, de budget, et d'investissement.

La notion d'objectif est ici liée à celle de prévision. Plus précisément un objectif à court terme (sur l'année) est conçu comme une prévision « raisonnable », fondée en grande partie sur l'expérience de l'exercice précédent. A plus long terme, la démarche est plus complexe ; elle revient à associer des processus de diagnostic, d'exploration, d'étude, et d'évaluation de risque. Il s'agit d'une association entre prospective et rétrospection. Bien que l'auteur fasse allusion à la conjonction d'« options et hypothèses », la part laissée au volontarisme n'est pas clairement définie. La boîte à outils du contrôleur de gestion est constituée de statistiques et de probabilités. Les premières portent sur la performance passée de l'organisation. Les secondes en mesurent la fiabilité, ainsi que le risque associé aux prévisions.

La réaction n'est abordée en aucune manière dans cet ouvrage, du moins comme un principe général. Lorsque B.H. Abtey insiste sur la rapidité de circulation de l'information, c'est pour préciser qu'une donnée est vite périmée, et non pour dire qu'un retour informationnel permet de s'adapter à des situations nouvelles.

Outils et méthodes de contrôle de gestion.

Les coûts sont considérés comme le moyen de contrôler les activités de l'entreprise. Pour ce contrôle, B.H. Abtey préconise le calcul du coût de revient complet, fondé sur la méthode des sections homogènes¹. Lorsque cela est possible, on s'intéresse aux produits dégagés par les centres de responsabilité. On peut passer en revue l'ensemble des techniques consignées (c'est à dire présentées et étayées d'exemples) dans cet ouvrage :

- la distinction entre coûts variables et coûts directs se fonde sur des études statistiques ;
- l'incertitude relative au seuil de rentabilité se réduit à partir de probabilités subjectives portant sur les variables dont les valeurs ne sont pas *a priori* assurées ;

¹ La répartition des coûts indirects n'est préconisée par B.H. Abtey que dans le cas où elle doit préserver, voire promouvoir, l'efficacité du travail. Si au contraire, elle doit distendre les liens de solidarité, ou encore démotiver le personnel, il faut la proscrire, ou du moins l'accompagner.

- le contrôle des écarts est mis en oeuvre par exception, et s'appuie sur les méthodes d'échantillonnage statistique² ;
- l'optimisation des plans de production recourt pour l'essentiel à la programmation linéaire ;
- le choix d'investissements utilise les méthodes d'actualisation et l'analyse de sensibilité aux variations de taux actuariel ;
- les décisions relatives aux lancements de produits sont prises en référence à la théorie des jeux³.

L'outil budgétaire fait l'objet d'une attention toute particulière de la part de l'auteur.

- Il est avant tout considéré comme un outil prévisionnel, élaboré à partir de standards, et étayé par des analyses de sensibilité, voire des scénarios, mais il doit aussi être l'expression d'un plan sur une période définie a priori⁴ ;
- Les standards font l'objet d'un arbitrage entre leur réalisme et la motivation qu'ils peuvent engendrer, puis doivent être acceptés par ceux qui sont responsables de leur réalisation⁵ ;
- B.H. Abtey recommande d'effectuer des révisions en cours de période budgétaire, afin d'assurer aux prévisions un horizon sur lesquelles elles soient fiables ;
- L'analyse des écarts consiste à expliquer *a posteriori* et le plus précisément possible les déviations par rapport aux prévisions ;
- Les actions correctives se limitent au cadre du budget, c'est à dire à l'affectation de moyens et à la réévaluation de standards.

² Pour B.H. Abtey, il ne s'agit pas ici d'une analyse budgétaire effectuée à partir de valeurs monétaires, mais bien d'un contrôle opéré *in situ*.

³ L'exemple donné par B.H. Abtey consiste à choisir un volume de production sachant la demande en produits à lancer incertaine. Le critère de base retenu est la marge brute commerciale. L'heuristique à mettre en oeuvre dépend de l'aversion au risque des gestionnaires (maximin, maximax, Laplace ou minimax).

⁴ Dans les pages 204 à 207 de son ouvrage, B.H. Abtey décrit l'élaboration d'un budget. Celle-ci est essentiellement fondée sur des prévisions. Par exemple, une « analyse de tendances », suivie d'une « recherche de facteurs explicatifs » doit présider à la construction d'un modèle prévisionnel des ventes.

⁵ C'est dans l'élaboration des standards que le volontarisme de la démarche est mis en évidence par l'auteur.

Synthèse de l'analyse qualitative.

Au terme de cette analyse, il semble que l'ouvrage de B.H. Abtey, à l'instar de celui de J.L. Ardoin et H. Jordan, préconise essentiellement des attitudes que nous avons qualifiées de « réflexives » en première partie. Son propos à ce sujet nous semble sans ambiguïté. Bien que le vocabulaire relatif à la réaction apparaisse dans ce texte (il sera pris en compte tel quel dans l'analyse quantitative), il semble difficile, pour des raisons que nous avons évoquées précédemment, de le rattacher à cette dernière attitude telle qu'elle est définie dans notre modèle théorique. Là où J.L. Ardoin et H. Jordan préconisent d'effectuer des « révisions » en raison des changements brusques de conjoncture, B.H. Abtey suggère des révisions qui assurent aux prévisions un horizon de fiabilité. Nous nous situons bien dans un temps de la connaissance. Chez cet auteur, aucune allusion n'est faite aux remises en cause qui ont suivi la crise de 1974, mais il semble que par rapport à un texte de 1978, cet ouvrage intègre les limites de la démarche prévisionnelle comme venant de soi. Une prévision ne peut être pertinente qu'en deçà d'une certaine durée, et l'articulation entre différents plans (long, moyen et court termes), bien que jugée nécessaire, ne constitue en rien une garantie de fiabilité. Les révisions sont là pour pallier cette limite, et ne constituent pas, comme pour certains auteurs ultérieurs, un moyen d'adaptation. B.H. Abtey est clair sur ce point. Il subsiste néanmoins une ambiguïté, comme d'ailleurs chez les prédécesseurs, entre volontarisme (valeur-objectif) et prévision (valeur prévue). Cependant, ce point concerne notre travail dans une moindre mesure, puisque ces deux approches relèvent toutes deux - dans ce cas du moins - d'une attitude prospective. Pour ce qui concerne les méthodes que nous appelons proactives, elles paraissent absentes du propos. La prévision, dans une moindre mesure le volontarisme, et la rétrospection sont les pierres d'achoppement de la méthode préconisée par B.H. Abtey. Il faut néanmoins nuancer cette affirmation. De fait, l'approche budgétaire fait l'objet d'illustrations approfondies, alors que l'analyse des écarts se limite à des développements moindres. Tout laisse à penser que pour B.H. Abtey, la prévision est une « philosophie », alors que la rétrospection est une nécessité.

Le dispositif didactique laisse une large part aux exemples chiffrés, et s'enrichit d'un aller-retour entre texte et exercices d'applications. A vrai dire, le premier vient plutôt en commentaire des seconds.

Le tableau suivant rend compte de ces remarques, et propose des positions fortes sur l'échelle qualitative.

Attitude évoquée	Thèmes et outils correspondants	Degré de développement	Position adoptée dans l'échelle.
Rétrospection	<ul style="list-style-type: none"> - études statistiques ; - échantillonnage des contrôles ; - analyse des écarts ; - actions correctives et révisions. 	<p>Evocation rapide du principe.</p> <p>Principe.</p> <p>Principe, exemples approfondis ;</p> <p>idem.</p>	D
Prospective	<ul style="list-style-type: none"> - probabilités subjectives ; - construction budgétaire ; - standards (élaboration) ; - programmation linéaire ; - analyses de sensibilité ; - théorie des jeux. 	<p>Principe, description de la méthode, exemples détaillés.</p>	E

Tableau 2 : B.H. Abtey (1980), Synthèse de l'analyse qualitative.

J.L. Ardoin, D. Michel, J. Schmidt, 1986.

J.L. Ardoin, D. Michel et J. Schmidt ont proposé en 1986 une nouvelle édition de leur ouvrage, destinée à présenter, voire promouvoir une articulation entre la théorie et la pratique du contrôle de gestion. Cette discipline (ou cette pratique) ne semble plus, comme dans l'ouvrage de 1978 que nous avons étudié ([Ardoin & Jordan, 1978]), devoir être légitimée. Il s'agit pour les auteurs de la consolider, c'est à dire d'en rassembler les différents aspects, si possible autour de principes et de concepts fédérateurs. Par sa présentation, le propos des trois auteurs semble plus orienté vers les praticiens que vers un public étudiant.

Conception générale du contrôle de gestion.

Dès l'introduction de l'ouvrage, les auteurs posent les maîtres mots de leur conception du contrôle : maîtrise, dynamisme, projection dans le futur. Les outils privilégiés du contrôleur seront les objectifs, les plans d'action, et le suivi des réalisations ([Ardoin, Michel, Schmidt, 1986], p.13). Le processus de contrôle est présenté de manière séquentielle ([Ardoin, Michel, Schmidt, 1986], p.16) : planification, budgétisation, action, suivi, décisions correctives. Si la première étape n'est pas exclusivement du ressort du contrôleur, elle n'en est pas moins nécessairement articulée avec l'élaboration du budget. Bien que promouvant par ce modèle les activités de prévision, les auteurs accordent un développement particulier à la notion d'action. Cette conception repose sur un modèle cybernétique (d'ailleurs représenté à la page 107 de [Ardoin, Michel, Schmidt, 1986]). Peut-on dire pour autant que cet ouvrage se situe dans ce que nous avons appelé le temps de l'action ? La suite de ce propos tend à apporter des réponses à cette question.

Méthodes et outils de contrôle de gestion.

Les auteurs distinguent trois domaines d'activité au sein de la fonction de contrôle : l'organisation en centres de responsabilité, le processus (de contrôle) et le système (de contrôle).

Outils d'organisation

La définition des centres de responsabilité est, pour l'essentiel, liée à une problématique d'objectifs : quels objectifs assigner aux entités de l'organisation ? ([Ardoin, Michel, Schmidt, 1986], pp.30-45). Dans ce qui suit, nous passons en revue les

réponses données par les auteurs à cette question. Une unité est responsable de ce sur quoi elle peut directement agir, ce qui signifie que :

- un centre de coûts est géré à l'aide de budgets flexibles⁶, de standards, et d'un suivi éventuellement indexé sur le chiffre d'affaires (pour les services fonctionnels en particulier) ;
- un centre de revenus est essentiellement évalué à l'aune de ses objectifs en chiffre d'affaires ;
- un centre de profit est jugé sur la part du résultat qui correspond à la « contribution à la couverture des frais de siège et au bénéfice de l'entreprise » ;
- un centre de profit est de surcroît responsable des actifs qu'il utilise.

En résumé, le découpage de l'organisation en centres de responsabilité doit être en cohérence avec la stratégie de l'entreprise.

Les prix de cession interne (PCI) s'inscrivent dans la même logique et doivent être définis en cohérence avec la structure de responsabilité. On remarquera que par rapport à des interprétations ultérieures de cette technique, le propos des trois auteurs présente les PCI comme un outil de délégation, constituant un cadre pour la planification, les budgets et le suivi. L'aspect « proactif » de cette méthode n'est pas particulièrement mis en évidence⁷.

La planification

Le plan stratégique tel que le conçoivent les trois auteurs se construit à partir d'une analyse de l'environnement et d'un diagnostic de la situation actuelle de l'entreprise. La première démarche ne peut se fonder exclusivement sur des extrapolations, mais plutôt sur une attitude vigilante envers les phénomènes émergents ([Ardoin, Michel, Schmidt, 1986], p.80). La seconde n'est pas seulement rétrospective. Elle s'oriente au contraire vers une recherche des opportunités de développement de l'entreprise, et se révèle en cela plus prospective. L'élaboration du plan stratégique s'effectue ensuite par aller-retour entre les intentions des dirigeants, et les possibilités effectives de l'entreprise à l'horizon donné.

⁶ Au sens qu'on leur donne généralement en comptabilité analytique.

⁷ Pour être plus précis, l'idée selon laquelle les systèmes de PCI sont censés donner aux dirigeants une assurance *a priori* sur le comportement des centres de responsabilité n'est pratiquement pas abordé dans cet ouvrage. Ce que soulignent les auteurs, c'est le principe d'autonomie. L'aspect « assurance » contre une autonomie excessive des unités est évoqué sans plus.

Les plans opérationnels, à la charge des centres de responsabilité, reposent sur l'identification de variables-clés d'action, effectuée à partir des options stratégiques et des plans à long terme. Leur portée peut éventuellement dépasser l'année. Les prévisions (notamment financières) s'opèrent sur la base des hypothèses d'action et d'environnement. Les outils de simulation (tableurs) sont particulièrement utiles pour cette phase de travail ([Ardoin, Michel, Schmidt, 1986], pp.214-230).

L'outil budgétaire

Le budget, pour sa part, est destiné à assurer l'atteinte d'objectifs clairs, précis, tant ambitieux que réalistes, et quantifiables ([Ardoin, Michel, Schmidt, 1986], pp.50-51). Son horizon est généralement l'année. La démarche décrite par les trois auteurs est clairement volontariste : la fixation d'objectifs initie le processus budgétaire, et c'est seulement une fois le budget élaboré que l'on s'interroge sur le réalisme de l'objectif. C'est par itérations successives (des procédures « essais-erreurs ») que s'élabore la référence budgétaire. Le plan d'action, dont le budget est la traduction, résulte d'un engagement des opérationnels concernés à atteindre l'objectif fixé. L'élaboration budgétaire allie donc des résolutions et des hypothèses, dont nous détaillons ici la teneur par groupes de grands postes ([Ardoin, Michel, Schmidt, 1997], pp.53-75) :

- pour les ventes, les stocks et la production, on prend en compte les objectifs de volume, de prix, les standards, la politique commerciale et d'achat, les études de marché, un corps de prévisions (par exemple, l'évolution de la demande, l'absentéisme) et les données de l'année précédente ;
- les frais de structure sont, soit soumis à un objectif global, soit évalués à partir de budgets à base zéro ;
- le compte de résultat prévisionnel se déduit des données précédentes, alors que le solde prévisionnel de trésorerie intègre des décisions en termes de politique d'encaissement et de décaissement.

Au cours de l'élaboration budgétaire, l'une des tâches essentielles du contrôleur sera de déceler la constitution de « matelas », de marges de manoeuvre financière que se donnent les opérationnels.

Parmi les aménagements des procédures, nous retiendrons la mensualisation qui, selon les auteurs, doit se faire en cohérence avec les plans d'action (et non selon une répartition arbitraire des recettes et dépenses de l'année), et la révision des budgets, limitée aux cas de force majeure. Enfin, les trois auteurs insistent particulièrement sur la nécessité d'intégrer les cycles prévisionnels : le plan d'action doit se déduire des orientations stratégiques, et le budget doit se déduire du plan d'action. En retour, les reprévisions sur budget peuvent amener à revoir les plans opérationnels, et éventuellement les options à plus long terme.

Les activités de suivi

Le suivi est défini de manière traditionnelle, comme la séquence « mesure des résultats - comparaison au budget-interprétation des écarts - actions correctives ». La finalité de ce processus n'est donc pas seulement rétrospective, elle doit être orientée vers la décision. Pour cette raison, l'une des qualités du système de suivi doit être la rapidité du retour d'information, sur des points essentiels, et non sur la globalité des données accessibles, avec une garantie de fiabilité (et non d'exactitude, ce que demande la comptabilité générale). Le constat des écarts peut amener à ([Ardoin, Michel, Schmidt, 1986], pp.114-121) :

- engager des actions correctives, et ce le plus tôt possible ;

- retoucher les plans opérationnels ;

- prévoir l'impact des actions correctives sur les résultats à venir.

Ici, deux attitudes contraires se complètent : le suivi est une démarche *rétrospective* qui doit entretenir un esprit de *réaction rapide* chez les opérationnels⁸. Les caractères volontariste et conventionnel du budget sont à nouveau évoqués (par rapport à [Ardoin & Jordan, 1978]). En effet, il n'est pas question, pour les auteurs, de réviser un budget. Celui-ci relevant d'un engagement, on ne peut le revoir ni à la hausse, ni à la baisse même si la conjoncture ou encore des événements survenus dans l'organisation semblent l'exiger. Le contrôleur effectuera des reprévisions, lesquelles permettront d'avoir une idée de résultat probable, mais il ne cherchera pas à modifier les contrats passés entre les opérationnels et leurs supérieurs hiérarchiques ([Ardoin, Michel, Schmidt, 1986], p.120). On se situe encore dans une logique de la connaissance.

⁸ Pour assurer la rapidité de reporting, les auteurs recommandent l'édition d'un résultat flash, édité dès la première semaine de chaque mois, en combinant données réelles (chiffre d'affaires et volume) et standard (les coûts).

Les standards utilisés pour l'élaboration du budget, puis pour l'analyse des écarts sont conçus de la même manière. Leur valeur est le fruit de ce que l'on désire (les objectifs) autant que de ce que l'on prévoit (les contraintes). Les auteurs distinguent trois « niveaux » de standards. Ceux que l'on qualifie d'idéaux correspondent à un coût minimum envisageable. D'autres rendent simplement compte des données constatées sur l'exercice précédent. Entre ces deux extrêmes, on trouve ceux qui reflètent une valeur probable. Chacun de ces référentiels possède son utilité, mais le plus intéressant demeure le « minimum atteignable », parce que motivant, et encore réaliste ([Ardoin, Michel, Schmidt, 1986], pp.127-128).

L'analyse des écarts fait appel à différentes méthodes, parmi lesquelles celle du budget flexible. Cette dernière consiste à conserver les standards (comme engagement) et à les combiner avec les données de volume réelles, pour ajuster le budget initial. Cette réprévision, appelée « flash », servira de base à l'évaluation de la performance des unités productrices. L'analyse des écarts sera affinée par la suite, lorsqu'on connaîtra les coûts réels (écarts sur coûts, écarts de rendement). Une fois les mesures effectuées, il s'agit de savoir quelles données utiliser. De fait, certaines déviations par rapport au prévu sont indépendantes de la volonté des opérationnels, ou encore ne sont pas maîtrisables par ces derniers. Le principe de la gestion *par exception* répond à cette exigence de sélectivité.

Le support du reporting est le tableau de bord. C'est un outil sélectif, ne montrant que les phénomènes déterminants pour le résultat, et pouvant appeler des actions correctives. Pour cela, il doit aussi être particulièrement facile d'accès. Les versions destinées aux différents niveaux hiérarchiques doivent s'articuler afin de pouvoir constituer un outil de discussion et de négociation entre subordonnés et supérieurs. Leur parution, idéalement, devrait être alignée sur celle du rapport d'activité « flash ». Un tableau de bord porte généralement sur un centre de responsabilité, mais il peut être aussi centré sur un produit, ou encore des projets⁹.

Les projets d'investissement.

Les projets d'investissement sont abordés sous trois aspects : le montage des dossiers, la prise de décision, puis le suivi.

Un dossier d'investissement doit préciser la nature et la finalité du projet, en donner une description détaillée, et formuler des prévisions en termes de capacité et de durée de vie. Il s'agit, ensuite, de prendre en compte les coûts à engager (ceux des investissements comme ceux d'installation, de mise au point, d'entretien), les frais supplémentaires, et les revenus additionnels que doit rapporter le nouvel actif. Cette démarche prospective est délicate, dans

⁹ Ce terme n'est pas employé par les auteurs dans ce contexte précis. Ils parlent de reporting ponctuel.

la mesure où elle doit tenir compte de l'incertitude portant sur les chiffres prévisionnels (en particulier ceux relatifs aux revenus pour le caractère externe des données, et ceux relatifs aux coûts, pour leur nature différentielle, cf. [Ardoin, Michel, Schmidt, 1997], 1986], p. 179-181). En ce qui concerne l'évaluation de la rentabilité par projet, la méthode du rendement moyen¹⁰ est remise en cause par les auteurs, dans la mesure où elle ne permet pas de prendre en compte le « facteur temps ». C'est le calcul de la valeur actuelle nette qui est retenu, ce qui, en fin de compte, constitue un perfectionnement dans le sens de la prospective.

Un plan d'investissement à moyen et long terme n'est pas nécessairement précis (en termes d'investissements à engager). En revanche, il fixe des enveloppes par nature de dépenses. Le budget, au contraire est une liste exacte des projets, avec pour chacun un calendrier, prenant en compte le lancement et les frais à engager. Pour parvenir à cette forme finale, les choix sont effectués entre les dossiers classés par priorités, et triés par type (nécessité d'exploitation, utilité stratégique à long terme).

Le suivi des projets associe des processus d'alerte (en cas de dépassement des engagements prévus), des reprévisions (prenant notamment en compte les phénomènes d'inflation), et ce que les auteurs appellent le « postcalcul », qui réévalue la rentabilité de l'investissement en tenant compte des données réelles au fur et à mesure que celles-ci deviennent disponibles (et en y intégrant d'éventuelles reprévisions, cf. [Ardoin, Michel, Schmidt, 1986], pp.208-210). L'ensemble du suivi se rattache à des attitudes réactives, prospectives et rétrospectives.

Le diagnostic des systèmes de contrôle de gestion.

La démarche de diagnostic, pour les trois auteurs, n'appelle pas d'attitude temporelle précise, si ce n'est l'utilisation de données rétrospectives sur l'entreprise. En revanche, cette méthode consiste - entre autres - à identifier le stade de développement d'un système. En fonction du risque financier et de la rentabilité de l'entreprise, on sait à peu près à quelle phase le fonctionnement du contrôle doit se situer ([Ardoin, Michel, Schmidt, 1986], p. 280, 302-303 et 306). On remarquera que, dans le modèle qu'ils proposent, les auteurs instituent une gradation entre les niveaux élémentaires de contrôle « statique » et les stades élaborés de suivi « dynamique » puis « prévisionnel intégré ». Nous avons identifié trois degrés dans cette progression :

- au départ, des systèmes rétrospectifs (de la comptabilité générale au tableau de bord) ;

¹⁰ Division du bénéfice annuel moyen par l'investissement moyen ((valeur d'acquisition-valeur résiduelle)/2).

- ensuite, l'introduction de méthodes prévisionnelles (budget, suivi des écarts) ;
- enfin, l'articulation entre les deux attitudes (concordance dans le temps, intégration formelle).

La dernière étape n'est pas nécessairement un idéal à atteindre pour toutes les entreprises. Le modèle proposé dans l'ouvrage est contingent. Selon la taille, la rentabilité, le risque financier, il peut suffire d'appliquer un contrôle purement rétrospectif. Pour certaines activités spécifiques (recherche, projets informatiques), les pratiques peuvent être adaptées et des techniques spéciales peuvent être développées ([Ardoin, Michel, Schmidt, 1986], pp.409-439).

La réforme ou la mise en place d'un système de contrôle de gestion suit la même démarche que toute activité d'exploitation : diagnostic, plan d'action, budget et suivi (un exemple est longuement détaillé en chapitre 9 de l'ouvrage, cf. [Ardoin, Michel, Schmidt, 1986], pp.336-405).

En conclusion de l'ouvrage, les trois auteurs dessinent une perspective d'évolution du contrôle vers la fonction de vigilance ([Ardoin, Michel, Schmidt, 1986], p.446). Rappelons enfin l'une de leurs ultimes recommandations, sur laquelle nous reviendrons :

« Enfin, ne pas réagir, car agir c'est maîtriser, réagir c'est créer la confusion » ([Ardoin, Michel, Schmidt, 1986], p. 450).

Synthèse de l'analyse qualitative.

Comme nous l'avons fait remarquer en introduisant la présentation de cet ouvrage, les trois auteurs ont cherché à consolider, dans un propos orienté vers la pratique, un ensemble de connaissances dans le domaine du contrôle de gestion. D'autres parutions de l'époque s'inscrivent dans cette logique ; nous pensons notamment à [Gervais, 1983] et [Bouquin, 1986], dont des éditions ultérieures sont considérées dans cette analyse. La conception de la discipline sur laquelle ils s'appuient est, pour l'époque, relativement avancée. Si les outils principaux demeurent selon eux la planification et le budget, ils introduisent notamment l'utilisation des tableaux de bord et des prix de cession interne, qui ne font pas l'objet d'un souci particulier chez un auteur tel B.H. Abtey (1980). Leur approche des tableaux de bord est originale pour l'époque, en cela que ces documents ne sont plus conçus

pour un suivi budgétaire, mais plutôt comme un support de reporting sur la réalisation des plans d'action. En revanche les conceptions du temps sur lesquelles s'appuient leurs recommandations nous ont semblé demeurer dans la droite ligne d'ouvrages tel [Ardoin & Jordan, 1978] et [Abtey, 1980]. Les attitudes rétrospective et prospective paraissent dominer dans ce texte. Peut-on pour autant affirmer que les activités du contrôleur sont conçues comme autant de travaux réflexifs ? Certainement pas. L'action est au centre du propos des trois auteurs. S'agit-il d'une contradiction ? Non plus, semble-t-il. En effet, l'ensemble des techniques présentées est censé créer un cadre pour agir, et pour éventuellement rectifier le tir, une fois certaines décisions mises en oeuvre. Rien n'interdit de fournir une réflexion dans la préparation de l'action. En conséquence, cette dernière s'inscrit à son tour comme une préoccupation majeure dans le temps de la connaissance. D'où la citation conclusive que nous avons donnée plus haut. De fait, la réaction, dans la mesure où elle se prive de connaissance, ne peut s'inscrire, selon les auteurs, dans une logique de maîtrise. Réciproquement, puisqu'elle est par nature une réponse aux événements tels qu'ils surviennent, elle est désordonnée, et rend difficile toute considération réflexive. C'est ce que J.L. Ardoin, D. Michel et J. Schmidt, selon nous, appellent « créer de la confusion ». Cette remarque nous semble essentielle pour comprendre l'analyse que nous avons faite de cet ouvrage, dans lequel certaines conceptions temporelles sont érigées en principes. A la lecture de ce qui précède, on pense particulièrement à ce que nous avons appelé le temps de la connaissance.

Si la réaction est explicitement rejetée, au regard des définitions données en première partie, elle n'en est pas pour autant exclue des recommandations. Ainsi, il nous semble avoir été confronté ici à un ouvrage qui, de manière très explicite, promeut des attitudes « de connaissance », mais qui, du fait même qu'il place l'action au centre de ses préoccupations, ne peut pas faire l'économie de l'émergence de conceptions nouvelles. La rapidité de l'action après réception de l'information, mais aussi le principe de vigilance (que nous interprétons comme une introduction au principe de proaction) en sont caractéristiques.

L'approche didactique adoptée par les trois auteurs est celle d'un cours magistral que l'on étairait d'exemples. En conséquence, les thèmes et outils correspondant aux deux conceptions majeures de l'ouvrage, à savoir la rétrospection et la prospective, sont abondamment commentés et illustrés.

Le tableau suivant rend compte de l'ensemble de ces remarques.

Attitude évoquée	Thèmes et outils correspondants	Degré de développement	Position adoptée dans l'échelle.
Rétrospection	<ul style="list-style-type: none"> - Modèle général du contrôle ; - Découpage en centres de responsabilité et PCI ; - Suivi (reporting, tableau de bord). 	<ul style="list-style-type: none"> Description ; Description détaillée, exemples ; Description détaillée, exemples. 	E
Prospective	<ul style="list-style-type: none"> - Modèle général du contrôle ; - Découpage en centres de responsabilité et PCI ; - Planification stratégique et opérationnelle ; - Plan d'action, budget, standards (prévision et volontarisme) ; - Reprévisions ; - Investissements. 	<ul style="list-style-type: none"> Description ; Description détaillée, exemples ; Description détaillée, exemples ; Description détaillée, exemples ; Principe, description, exemples ; Description approfondie, exemples. 	E
Réaction	<ul style="list-style-type: none"> - Critique (Conclusion) ; - Reporting (utilisation). 	<ul style="list-style-type: none"> Evocation ; Evocation, description ; 	B
Proaction	<ul style="list-style-type: none"> - Planification stratégique (principe de vigilance). 	Evocation.	B

Tableau 3 : J.L. Ardoin, D. Michel et J. Schmidt (1986), Synthèse de l'analyse qualitative.

Y. Dupuy, G. Rolland, 1991.

Y. Dupuy et G. Rolland proposent, dans l'ouvrage étudié ici, une conception du contrôle que l'on peut qualifier pour l'époque de relativement classique. Il suffit de comparer ce texte à celui que nous présenterons ensuite, de P. Lorino. De toute évidence - et le texte d'introduction le confirme - leur propos est destiné à un public d'étudiants ou de personnel d'entreprise désirant s'initier à la discipline. Les deux auteurs dosent savamment les énoncés commentés de principes généraux et les exemples, parfois renvoyés en annexe de chapitre afin de ne pas alourdir la démarche didactique.

Conception générale du contrôle de gestion

L'un des soucis primordiaux de l'ouvrage de Y. Dupuy et G. Rolland consiste à intégrer les activités classiques de contrôle de gestion dans un ensemble plus large (« englobant », pour reprendre leurs propres termes). Il s'agit pour ces deux auteurs de la **décision**, laquelle se conçoit comme un choix d'actions à entreprendre sur la base d'informations. Ils distinguent à ce titre trois catégories d'activités :

- la stratégie ;
- l'optimisation ;
- l'exécution.

On remarquera à l'occasion que cette distinction est un écho très net de celle présentée par R.N. Anthony (1965), à ceci près que Y. Dupuy et G. Rolland rattachent les trois types d'activité à la gestion. Leur définition du contrôle de gestion¹¹ fait appel aux concepts de maîtrise et surveillance, lesquels s'accordent avec chacune des attitudes du modèle général. En revanche, la représentation des processus de contrôle adoptée par ces auteurs se rattache à

¹¹ La définition donnée est la suivante :

« L'ensemble des processus de recueil et d'utilisation d'informations ayant pour but de surveiller et de maîtriser l'évolution de l'organisation à tous ses niveaux »
([Dupuy & Rolland, 1991], p.8)

des conceptions temporelles précises. Les modèles retenus sont ceux de la boucle (modèle cybernétique, encore appelé modèle du thermostat), et de l'alerte. Le premier repose traditionnellement, comme nous avons pu le montrer à partir de l'ouvrage de J.L. Ardoin et H. Jordan, sur une association de la prospective (fixation d'objectifs) et de la rétrospection (évaluation de l'atteinte des objectifs).

Le contrôle par alerte, plus original dans sa conception, mérite que l'on s'y attarde. Selon Y. Dupuy et G. Rolland, il s'agit d'anticiper la réalisation ou la non-réalisation des objectifs, à partir d'observations qui jouent le rôle d'indicateurs de tendance, et permettent de savoir si les objectifs *peuvent* être effectivement atteints. Si ces données laissent à penser que ce ne sera pas le cas, des actions sont à entreprendre rapidement. En nous référant au modèle théorique mis en place au chapitre III du présent mémoire, nous déduisons que le schéma de l'alerte relève d'une attitude prospective nuancée par des principes réactifs :

- la notion d'objectif est, par les définitions que nous nous sommes données, prospective ;
- le fait de s'interroger sur l'atteinte de cet objectif relève de la même attitude ; il s'agit d'un acte de projection dans l'avenir ;
- l'activité de veille à partir d'indicateurs appelle une attitude réactive, à savoir l'entreprise d'actions correctives dès que les indicateurs de tendance sont au rouge¹².

Les trois attitudes relevées dans la présentation générale de l'ouvrage sont donc :

- la rétrospection ;
- la prospective ;
- la réaction.

¹² L'utilisation d'indicateurs n'est pas nécessairement rétrospective. Une attitude rétrospective consiste à considérer le passé. Un indicateur de tendance peut être obtenu en temps réel et faire l'objet, comme le suggèrent les deux auteurs, de calculs d'anticipation. C'est là la différence avec un indicateur de réalisation d'objectif, qui utilisé en fin de période, peut appeler une attitude rétrospective afin d'expliquer l'événement observé.

Méthodes et outils de contrôle de gestion.

La démarche prévisionnelle, selon Y. Dupuy et G. Rolland, occupe une position centrale dans le processus de contrôle de gestion¹³. Les termes qui la caractérisent sont ceux d'« objectifs » et de « limites dans le temps et l'espace ». L'articulation entre plans et budgets est présentée au travers de l'image d'échelles emboîtées, de la plus globale - le plan stratégique à 5 ans - à la plus précise - le budget à 1 an. L'emboîtement se veut une manière d'illustrer l'exigence de cohérence de contenu et de forme entre les différents cadres prévisionnels. Le budget est pour sa part présenté comme un outil de prévision. La notion de contrat est évitée par les deux auteurs. Ils y substituent l'idée d'une nécessaire « adhésion raisonnable » aux prévisions, ainsi que le volontarisme qui doit appuyer la démarche budgétaire. Ainsi, la différence entre les notions d'engagement, de prévision, et d'objectif n'est pas soulignée. Chez J.L. Ardoin, D. Michel et J. Schmidt, cette différence avait été très clairement marquée. Quoi qu'il en soit, c'est plutôt une attitude de prospective qui semble être promue par les deux auteurs.

Il convient à présent d'examiner en détail la manière dont Y. Dupuy et G. Rolland approchent le processus budgétaire, la gestion long terme et leur articulation. Nous nous attarderons comme prévu sur l'ensemble des techniques présentées dans leur ouvrage.

L'outil budgétaire

En ce qui concerne l'élaboration du budget commercial, les méthodes présentées sont les suivantes :

- l'extrapolation, fondée notamment sur la notion de cycle de vie du produit (un outil plutôt porté sur le long terme) ;
- la prise en compte de la saisonnalité (par le calcul de coefficients saisonniers) ;
- le lissage (à partir de moyennes mobiles) ;
- l'extrapolation par recherche de la droite des moindres carrés ;

¹³ La démarche prévisionnelle est présentée comme l'alpha et l'oméga du contrôle. Point de départ dans la mesure où elle fonde l'articulation objectifs-moyens, point d'arrivée puisque sa pratique est une manifestation des « adaptations, tensions et compromis » de l'organisation dans sa démarche de contrôle.

- la prévision (détail des sources d'information possibles, utilisation de modèles économétriques, tel le rapport entre variation des revenus et consommation, la surveillance des sorties de magasin...);
- les techniques de choix portant sur des facteurs autres que le volume des ventes, seulement évoquées (prix de vente, publicité, promotion, distribution).

L'élaboration du budget de production, en termes de volumes, se fonde en partie sur les prévisions de vente. Elle appelle néanmoins d'autres techniques, dont la présentation est ici fondée sur la notion de processus (de production) :

- la programmation linéaire destinée à construire un plan de production (maximisation de la marge sous contraintes de capacité de production et de marché);
- le suivi des en-cours, des délais, et de la qualité (technique des fiches de suivi, présentation très large);
- la gestion prévisionnelle des stocks (modèle de Wilson, calcul du coût prévisionnel des stocks, utilisation des probabilités);
- le suivi de l'évolution des stocks et du coût de stockage (présentation de la mise en place d'un schéma d'alerte à partir d'une analyse des écarts).

La gestion prévisionnelle des coûts fait l'objet d'un chapitre clairement séparé des préoccupations de gestion de production. Les auteurs y détaillent les méthodes d'élaboration des standards, les budgets flexibles, et l'analyse des écarts. Chacune de ces étapes est étayée par des exemples précis, incluant des calculs au besoin. Les standards sont conçus comme des outils prévisionnels, la «flexibilisation» comme un moyen de s'adapter à une modification brutale de l'état du marché, et les écarts comme un outil d'explication *a posteriori*.

Les limites de l'outil budgétaire sont clairement exposées en fin d'ouvrage. En termes temporels, il s'agit de l'hypothèse fondamentale de stabilité et de répétitivité, laquelle est reconnue comme très restrictive. Il convient donc, selon les deux auteurs, d'enrichir le contrôle traditionnel en élargissant son cadre temporel.

La gestion sur le long terme.

Le premier point de gestion à long terme abordé par Y. Dupuy et G. Rolland est la programmation des investissements. L'ensemble du chapitre qui lui est consacré repose sur les méthodes d'actualisation. Le temps est ici considéré comme un processus porteur d'incertitude. La gestion des investissements, dans son ensemble, est présentée comme une procédure budgétaire entre autres : plans d'investissements, budgets d'autorisation de débours, analyse des écarts (d'engagement et techniques). L'articulation entre les budgets annuels et l'administration des fonds de l'entreprise (i.e. du bilan prévisionnel) est réalisée de manière « traditionnelle », au travers des concepts d'analyse financière connus, tels l'autofinancement, les flux de trésorerie, le fonds de roulement et le besoin en fonds de roulement (BFR.). En définitive, le budget est intégré dans la gestion à long terme comme un outil permettant de prévoir les besoins en trésorerie (en passant par une évaluation des délais d'encaissement et de décaissement).

Ce dernier point fournit aux deux auteurs l'occasion de s'attarder sur les modes de régulation. Pour notre part, nous nous y sommes intéressé, dans la mesure où faire appel au découvert ou à l'escompte peut relever d'une attitude proactive. Il se trouve que la position de Y. Dupuy et G. Rolland à ce sujet demeure extrêmement liée à la prospective. Le principe de prudence est retenu : la partie stable du BFR doit être couverte par des financements à long terme, alors que la marge variable peut faire l'objet d'une couverture par escompte. Le recours plus large aux financements courts n'est envisagé que dans le cas où le court terme permet d'attendre une chute anticipée des taux d'intérêts.

Une contradiction est relevée par les auteurs entre les deux termes de l'expression « planification stratégique ». Le premier évoque une certaine rigidité, la présence d'objectifs « précis et intangibles », alors que le second suggère l'idée d'adaptation et d'incertitude. Le dépassement de cette contradiction, Y. Dupuy et G. Rolland le voient dans « *une réflexion prospective et prévisionnelle permanente et difficile, mais forcément fructueuse* » ([Dupuy & Rolland, 1991], p. 251). Ici le sens dans lequel « prospective » est celui que l'on donne traditionnellement à ce mot : recherche d'horizons nouveaux, de marchés sur lesquels développer, d'une clientèle potentielle. C'est pour cela qu'elle est distinguée de la prévision par les deux auteurs. En revanche, si nous reprenons les termes tels que nous avons tenté de les définir au chapitre III de ce mémoire, le temps dans lequel se situent les deux auteurs demeure celui de la prospective¹⁴, et donc de la connaissance

¹⁴ Disons qu'aucun concept rattaché à une attitude proactive n'est utilisé, en dépit de la contradiction soulevée par les auteurs.

La conclusion de l'ouvrage annonce des voies de développement plus orientées vers un temps de la réaction et de la proaction : concentration sur les conditions de survie de l'organisation (sa trésorerie), accroissement de l'autocontrôle, de l'anticipation active, et de processus d'alerte.

Synthèse de l'analyse qualitative.

L'étude de l'ouvrage de Y. Dupuy et G. Rolland laisse penser que trois des quatre attitudes évoquées dans notre modèle sont abordées dans l'ouvrage, le tout à des degrés différenciés, la part essentielle du propos ayant été consacrée à la prospective. L'ensemble des travaux de préparation du budget, en particulier, utilise des méthodes orientées vers la connaissance d'un avenir plus ou moins éloigné. Les maîtres mots de cette approche sont en conséquence la « prévision », l'« extrapolation », les « plans », l'« optimisation », la « programmation ». Sur l'ensemble de ce vocabulaire, aucune ambiguïté n'a été relevée *a priori*. Les autres attitudes évoquées sont semble-t-il, la réaction et la rétrospection. On notera que tout ce qui couvre le terme de « suivi », chez les deux auteurs, peut faire l'objet d'un usage indifféremment réactif ou rétrospectif. Les recommandations de Y. Dupuy et G. Rolland ne sont pas suffisamment précises sur ce point pour lever toute ambiguïté. C'est là un problème que des analyses de cooccurrence pourront éventuellement lever. Néanmoins, il semble que les emplois de ce mot soient parfaitement ambivalents dans quelque passage du texte que ce soit. L'étude quantitative permettra peut-être d'élucider cela. En revanche, l'analyse des écarts et les procédures d'alerte sont caractéristiques d'approches respectivement rétrospectives et réactives. Il semble donc, au vu de cet ouvrage et des précédents, que chronologiquement, la réaction fasse son entrée avant la proaction. Nous y reviendrons, mais nous pouvons d'ores et déjà dire que nous lions ce phénomène à l'avènement du modèle japonais dans le domaine des systèmes de production. Il semble en effet que cette nouvelle conception du fonctionnement industriel ait été l'un des vecteurs du concept de réactivité (i.e. en gestion, la propension à la réaction rapide).

Comme nous l'avons déjà fait remarquer, le propos des deux auteurs suit une démarche pédagogique qui préserve un équilibre entre exemples et contenu. Au demeurant, leur approche des thèmes et des outils va rarement jusqu'à en mesurer la portée. Nous restons ici face à un ouvrage classique de présentation générale d'une discipline à fort contenu technique. En conséquence, sur l'échelle qualitative, les trois attitudes que nous avons dégagées de ce texte sont relativement peu différenciées. Seule la prospective se détache de l'ensemble, dans la mesure où elle fait à plusieurs reprises l'objet de déclarations de principes.

Le tableau suivant fournit une synthèse de notre analyse :

Attitude évoquée	Thèmes et outils correspondants	Degré de développement	Position adoptée dans l'échelle.
Rétrospection	<ul style="list-style-type: none"> - Analyse des écarts - Suivi. 	<p>Détail des méthodes et exemples.</p> <p>Evocation, exposé général de méthodes.</p>	D
Prospective	<ul style="list-style-type: none"> - Notion d'objectif - Prévision des volumes de vente - Plans de production. - Gestion prévisionnelle des stocks. - Standards. - Bilan prévisionnel 	<p>Placée au centre du contrôle de gestion. Exemples.</p> <p>Méthodes détaillées et étayées d'exemples précis.</p> <p>Exemple de résolution par programmation linéaire.</p> <p>Modèle de Wilson illustré d'un exemple de calcul.</p> <p>Méthodes générales.</p> <p>Méthode et exemple. Portée des outils évoquée.</p>	E
Réaction	<ul style="list-style-type: none"> - Suivi. - Procédures d'alerte 	<p>Méthodes. Exposé général.</p> <p>Exemples détaillés.</p>	D

Tableau 4 : Y. Dupuy et G. Rolland (1991), Synthèse de l'étude qualitative.

P. Lorino, 1991

L'ouvrage de P. Lorino se présente comme une introduction aux révolutions qui sont censées s'être opérées dans le monde du contrôle de gestion, depuis la fin des années 1980. Par rapport aux textes traditionnels, celui-ci se distingue à plus d'un titre. Tout d'abord, il ne s'intéresse qu'à certains aspects du contrôle de gestion, lesquels doivent permettre de repenser l'ensemble du métier et de la discipline. En second lieu, il s'agit d'un propos essentiellement théorique, même si les enjeux en sont explicitement pratiques. Enfin, le processus didactique utilisé par l'auteur fait plus appel aux énoncés de principes qu'aux exemples. En contrepartie, un guide méthodologique est proposé en fin d'ouvrage. Cette introduction à de nouvelles méthodes de mesure¹⁵ (et à la nouvelle représentation de l'entreprise qu'elles doivent amener) semble plus destinée à des professionnels qu'à un public d'étudiants, à l'exception de ceux voulant comprendre les enjeux du management par les activités, et ce dans des études relativement avancées.

Conception générale du contrôle de gestion.

On ne peut aborder le contrôle de gestion conçu par P. Lorino sans présenter sa critique du contrôle traditionnel. Ce modèle, dit taylorien, porte d'abord ce que l'auteur appelle une « philosophie de gestion » (cf. [Lorino, 1991], pp.9-12), et qui rassemble les hypothèses suivantes ;

- la « stabilité » des connaissances et des processus dans le temps (laquelle autorise les démarches prospectives et rétrospectives).
- une « information parfaite » des gestionnaires (sur l'ensemble des processus et techniques).

Apparaissent ensuite dans les fondements du modèle traditionnel de l'entreprise des présupposés d'ordre plus technique :

- la performance s'identifie à la minimisation des coûts¹⁶ ;

¹⁵ Pour P. Lorino, la révolution provient des travaux de la division CMS (Cost Management System) du groupement coopératif (CAM-i).

¹⁶ Et par là même considère la valeur comme une donnée, et non une variable d'action.

- dans toute structure de coûts dominant les dépenses directement allouables aux produits, et en particulier un facteur de production.

En d'autres termes, la performance d'une entreprise réside dans son aptitude à réduire le coût de son facteur de production dominant, généralement la main d'oeuvre directe. Ces quatre principes, ont été, selon P. Lorino, largement remis en cause. La conjoncture ne permet plus de travailler à partir d'hypothèses stables. L'urgence est le maître mot dans la nouvelle conception du contrôle. La complexité des processus remet en cause l'idée de manager omniscient, ainsi d'ailleurs que l'identification d'un facteur de production dominant. Sur le marché, l'offre s'est inclinée face à la demande. De ce fait, la valeur accordée par le client aux produits ou prestations doit préoccuper les managers tout autant que la réduction des coûts. Quels sont alors les principes d'un contrôle de gestion renouvelé ? L'auteur propose de placer la valeur au centre des préoccupations. Au-delà, il recommande le changement et le diagnostic permanents. Au travers de ces deux idées, nous croyons identifier le passage d'un temps de la connaissance à un temps de l'action : la première est opposée à la nécessité de modifier en permanence le fonctionnement de l'entreprise pour le maintenir en phase avec celui de l'environnement. Il s'agit de ne pas se laisser dépasser par le contexte. Pour éviter cet écueil, il convient d'analyser et revalider en permanence la manière dont on fonctionne. Les deux attitudes, se conçoivent, en référence à notre modèle théorique, comme proactives (dans leur nécessité et la vigilance qu'elles demandent) et éventuellement réactives (dans leur application). Un troisième principe consiste en la mise en oeuvre du « pilotage ». Notons ici que, dans sa remise en cause du contrôle de gestion, P. Lorino ne préconise pas un abandon définitif de la prospective. La stratégie demeure pour lui le domaine des « grands objectifs » ([Lorino, 1991], pp.24-27), dont le pilotage est censé assurer le déploiement à tous les niveaux. L'un des rôles du contrôle de gestion est donc de diffuser une conception de la performance en cohérence avec les orientations stratégiques de la firme. Le titre de l'ouvrage (« Le Contrôle de Gestion Stratégique ») se légitime par cette hypothèse.

Méthodes et outils du contrôle de gestion.

Cet ouvrage fournit à son auteur l'occasion d'introduire les notions d'activité et de processus. Une activité est un ensemble de tâches élémentaires accomplies par une personne ou un groupe, faisant appel à un savoir faire spécifique, ayant un output parfaitement identifiable et destiné à un client interne ou externe. De plus, ces tâches doivent manifester un « comportement de coût et de performance » communs ([Lorino, 1991], pp.39-40). Un processus est un regroupement d'activités qui ont en commun un même output « matériel ou immatériel » ([Lorino, 1991], p.40-41). Un projet est un processus non récurrent.

Ces définitions données, il s'agit de savoir quelles attitudes temporelles appellent les différents outils décrits dans l'ouvrage.

La description de l'entreprise et son évolution à partir des activités.

En premier lieu, l'analyse par activités, avant de constituer un outil de mesure, est une première étape dans le déploiement de la stratégie. Analyser les activités procède d'une démarche descriptive. Il n'existe pas pour autant une seule manière de décrire le fonctionnement de l'organisation. Des choix devront être faits, qui seront cohérents avec les objectifs de l'organisation. Sans cela, le risque est de s'enfermer dans un modèle très spécifique à une situation donnée, et inadaptable aux événements à venir. Ici, une démarche prospective (la planification) sert une attitude proactive (se donner l'outil le plus souple possible *a priori*). Une analyse qui s'appuie sur un modèle de l'entreprise par processus se crée en cela la possibilité d'être plus flexible que celles qui reposeront sur l'organigramme hiérarchique ou fonctionnel, essentiellement figés. Par exemple, certaines activités insignifiantes aujourd'hui peuvent présenter un potentiel de développement considérable. Il est alors préférable de les conserver en phase de sélection. Cela évitera de repenser l'analyse par activités une fois mis devant le fait accompli. On crée ainsi un outil qui sera adapté d'emblée à des situations nouvelles. Après avoir passé en revue les principes de l'analyse par activités, P. Lorino s'intéresse aux méthodes de gestion propres à certaines natures d'activités. Nous retiendrons de cette partie de son travail que, par leur caractère non répétitif, et en raison du long décalage entre leur mise en oeuvre et leur impact, les activités de conception nécessitent d'être gérées à l'aide d'outils proactifs (« gestion de projet, design for cost, analyse de la valeur, déploiement de la fonction qualité », in [Lorino, 1991], p.68]). Les activités de réalisation, plus régulières et répétées, font appel à la recherche opérationnelle traditionnelle. Les activités dites « discrétionnaires » sont, au sens que donne l'auteur à ce terme, des ensembles de tâches « ponctuelles et décidées au coup par coup [qui] diffèrent [de la conception] en ce qu'elles portent leur fin en elles-mêmes » ([Lorino, 1991], p.69). Elles peuvent donc faire appel à la gestion de projet.

Le « diagnostic de la performance » doit permettre d'identifier les activités dont l'impact sur la mise en oeuvre de la stratégie est essentiel ([Lorino, 1991], pp.81-89). Cette méthode combine rétrospection et prospective, comme l'analyse stratégique traditionnelle, en rapprochant les processus existants des objectifs généraux de l'organisation¹⁷.

¹⁷ P. Lorino décrit la démarche comme partant d'une analyse par facteur-clé de succès. Chacun appelle un extrant auquel on associe un ou plusieurs attributs de performance (par exemple « des produits sans défaut livrés dans les délais prévus »). Il convient alors de chercher, éventuellement les processus, mais surtout les activités participant à l'extrait et à la performance qu'on lui attribue. La formalisation PERT peut constituer un outil valable dans ce domaine.

L'articulation entre activités et comptabilité de gestion.

L'opérateur de cette articulation est l'unité d'oeuvre. Son application, comme le rappelle P. Lorino, se situe traditionnellement dans le domaine prospectif (la programmation budgétaire; la mesure de capacité) ou rétrospectif (l'évaluation de la performance). C'est un outil de *mesure ex post* ou *ex ante*. Elle va permettre d'évaluer la productivité de l'activité, et de calculer le coût d'un produit¹⁸. Pour une activité, le choix de l'unité d'oeuvre peut être dicté par un souci descriptif ou prescriptif, ces deux préoccupations n'étant pas nécessairement compatibles. L'auteur précise que dans le second cas, l'unité d'oeuvre choisie dépendra des axes stratégiques et de leur impact sur l'activité concernée¹⁹. Il rappelle aussi que, si cette option est retenue, les choix doivent être régulièrement remis à jour, afin de prendre en compte toute nouvelle orientation de l'entreprise. Sans cela, le système d'évaluation se fige en référence à des décisions dépassées ([Lorino, 1991], pp.74-77). Enoncé tel quel par P. Lorino, ce principe s'inscrit dans une attitude générale que l'on peut qualifier de proactive.

L'articulation entre activités et comptabilité de gestion repose sur l'unité d'oeuvre pour le volet « facturation au produit ». En amont, elle se fonde sur la notion d'inducteur²⁰ ([Lorino, 1991], pp.91-97). L'identification des inducteurs de coût, de délai, ou d'autres facteurs de performance s'effectue par une analyse causale. L'intervention de la notion d'arbre des causes est l'occasion pour P. Lorino d'explicitier des considérations temporelles. Plus on remonte dans une telle structure, plus on considère des facteurs dont l'impact est éloigné dans la durée. Cet outil est donc censé promouvoir à la fois une forme de réaction et des démarches de prévision sur le long-terme.

Le coût d'une activité se calcule par répartition des dépenses au *pro rata temporis* ou selon d'autres critères (cf. Première partie, sur le temps-quantité). Le coût unitaire résulte de la division du global par le nombre d'unités d'oeuvre. Le coût d'un processus - et éventuellement d'un produit - se déduit de la donnée précédente et d'une nomenclature par activités. L'élimination des activités sans valeur ajoutée s'effectuera en fonction de la stratégie.

¹⁸ En multipliant le coût unitaire de l'activité par le nombre d'unités d'oeuvres (propre à cette activité) consommées par le produit.

¹⁹ Par exemple, si l'on souhaite accroître la productivité, on utilisera les heures de main d'oeuvre. En revanche, si l'on cherche à tendre les flux, on fera appel à des notions telles la durée du cycle de production.

²⁰ Les inducteurs de performance d'une activité sont l'ensemble des facteurs qui influencent significativement ladite performance ([Lorino, 1991], p.91).

Outre les obligations légales auxquelles il répond, le coût de produit est conçu par P. Lorino comme un outil d'analyse stratégique²¹. On pourrait dire qu'il s'agit là d'une conception très traditionnelle, à cela près que l'auteur se concentre précisément sur l'utilité stratégique de ce calcul, et rejette tout suivi fréquent des coûts de produits réels : deux mises à jour par an lui semblent amplement suffisantes pour amorcer d'éventuelles réorientations stratégiques ([Lorino, 1991], p.127).

Les coûts doivent être gérés en connaissance du cycle de vie du produit, et donc en anticipation permanente des comportements des dépenses ([Lorino, 1991], pp.129-145). La technique privilégiée pour y parvenir est la simulation, appliquée dès la phase de conception. Au début, il s'agit donc d'être prospectif. En cours d'exploitation, l'analyse par activités permet de s'adapter dans des phases transitoires du cycle de vie²². Par exemple, il faudra prévoir au plus tôt, si possible dès la conception, le nombre et la nature des modifications techniques à apporter au produit tout au long de sa production. La comparaison entre coût cible et coût estimé est censée permettre de lancer au plus tôt (c'est à dire dès la conception) le processus de maîtrise des coûts²³. Enfin, le suivi du cycle de vie doit permettre d'accumuler une connaissance utile à la gestion stratégique des produits à venir²⁴.

Le système de pilotage.

Tel que le conçoit P. Lorino, un système de pilotage est construit en cohérence avec la stratégie de l'entreprise. Pour cette raison, il peut être appelé à changer d'un moment à l'autre. Mais, entre ces changements imposés, il doit être relativement stable, sans quoi il n'autorise aucune analyse dans la durée ([Lorino, 1991], pp.99-100). Cet outil allie des exigences de prospective, de proaction et de réaction. Il doit « guider l'action en cours » ([Lorino, 1991], p.102-103), et non servir à un contrôle *ex post*. C'est pour cela que le pilotage utilise des indicateurs de processus :

« Un indicateur de processus (par exemple, les informations issues d'un contrôle de processus statistique ou le suivi des temps de cycle de produit) doit livrer une vision des évolutions tendanciennes dans les

²¹ Cette analyse porte sur les décisions de gamme, de faire ou acheter, la rentabilité ([Lorino, 1991], p.122).

²² P. Lorino donne deux raisons à cela. Tout d'abord, une phase transitoire est généralement marquée par des changements d'activités prioritaires sur le produit. Ces changements affectent l'ensemble des produits de l'entreprise. Cela permet le développement d'un effet d'expérience. En second lieu, la connaissance des inducteurs de performance permet d'appréhender- et ce dès la phase de conception - les priorités propres à chaque étape de la vie du produit.

²³ P. Lorino conçoit de fait la méthode du coût-cible et du coût estimé comme une application des principes de l'analyse de la valeur dans une optique d'anticipation.

²⁴ Notamment en termes de conception et de planification ([Lorino, 1991], p. 137).

processus et une capacité d'anticipation ou de réaction à temps : c'est un outil de pilotage » ([Lorino, 1991], p. 103).

Les indicateurs de pilotage doivent se retrouver dans le plan et le budget, « lorsque les horizons temporels respectifs le permettent » ([Lorino, 1991], p.105).

Les flux constituent un second objet du pilotage ([Lorino, 1991], pp.148-156). La tension de ces derniers doit réduire à néant toute dissimulation de problèmes (notamment des délais excessifs²⁵). Elle s'accompagne d'un mode de suivi renouvelé. Plutôt que de constater des écarts en fin de période, il est préférable de mettre en place un « reporting par exception », lequel rend directement compte des problèmes survenus (non de leur conséquence dans un rapport budgétaire), et permet de réagir au plus vite aux situations problématiques survenues. Dans un tel contexte, l'analyse des écarts par rapport à des standards devient un exercice fastidieux et de faible utilité.

La gestion des investissements.

P. Lorino critique une approche exclusivement financière et à scénario unique de la gestion des investissements. Il est nécessaire, à son sens, non seulement d'intégrer d'autres critères aux analyses, mais encore d'envisager différentes éventualités, de prendre en compte des éléments de risque ([Lorino, 1991], pp.167-180). Dans ce domaine, une attitude proactive consiste à se donner plusieurs options d'investissement, et ne pas s'engager dans des calculs prévisionnels relatifs à un seul investissement possible. En référence à un modèle par activités, l'impact interne et externe de chaque projet à évaluer est facilement discernable. Par ailleurs, l'amortissement de l'investissement doit s'effectuer en relation avec son utilisation. Cela demande un travail de prévision sur le cycle de vie de ce dernier. L'unité retenue pour mesurer l'utilisation devra être « la plus commode pour le suivi ultérieur » ([Lorino, 1991], p.174). Enfin, le suivi des investissements, s'il est réactif et orienté vers l'apprentissage, constitue pour P. Lorino un axe de développement essentiel pour le contrôle.

Synthèse de l'analyse qualitative.

Les attitudes recommandées par P. Lorino dans cet ouvrage sont essentiellement une association de la prospective, la proaction, et la réaction, bâties en opposition au couple traditionnel rétrospection-prospective. Sur ce point, la conclusion est très explicite :

²⁵ Lesquels peuvent à leur tour révéler des problèmes de pannes, de retards, des défauts.

« La fonction du contrôle de gestion ne peut plus essentiellement consister à vérifier la conformité des comportements réels à une norme préétablie. Elle doit surtout viser à reconstruire de manière continue la norme de performance elle-même, par une démarche de diagnostic permanent et la revalidation des objectifs » ([Lorino, 1991], p. 190).

L'auteur présente ainsi ce qu'il appelle le passage d'une gestion *a posteriori* (la mise en oeuvre périodique de mesures sur des critères standardisés) à un contrôle *a priori*. Il dessine là une tendance nouvelle par rapport aux ouvrages que nous avons considérés jusqu'ici - même celui paru la même année. De fait, ce sont les attitudes « orientées vers le futur » (sur le premier axe de notre modèle) qui sont mises en valeur par le texte, et non plus l'articulation traditionnelle (ou du moins que nous pouvons dire comme telle à la lumière des analyses précédentes) entre rétrospection et prospective. La part réservée à la réaction semble plus faible, et cette dernière est reconnue comme un « moindre mal », c'est à dire comme un palliatif aux éventuels échecs des efforts prospectifs ou proactifs préconisés par P. Lorino. Il est intéressant de remarquer que contrairement à ce que l'on aurait pu prévoir en général, la promotion de l'axe de l'action, chez un auteur tel P. Lorino, ne s'accompagne en aucune manière de l'abandon de la prospective. Il semble même que cette dernière demeure le centre des préoccupations, en association avec la proaction. Les techniques associées à ces deux attitudes constituent la quintessence du management par les activités (l'analyse des activités, le diagnostic de la performance, le choix des unités d'oeuvre pour n'en citer que certaines). Nous comptons d'ailleurs sur l'analyse quantitative pour faire la part entre les emplois « prospectifs » et « proactifs » de certains termes (l'analyse d'activités, par exemple). Pour ce qui concerne la réaction, le rattachement à des concepts plus qu'à des méthodes facilite la démarche « désambiguation » (si celle-ci est nécessaire).

Le processus didactique mis en oeuvre dans cet ouvrage est sensiblement différent de celui adopté dans la plupart des autres. Les exemples ont relativement moins d'importance, mais surtout, la portée de l'ensemble des démarches décrites fait l'objet d'une attention particulière de la part de l'auteur. Ce critère n'est donc plus un moyen de différencier les attitudes que nous avons relevées. C'est pourquoi, dans cette analyse, nous avons modifié la teneur de chacun des échelons, en tenant particulièrement compte des déclarations de principe que l'auteur a pu formuler en termes de conceptions temporelles.

Le tableau de synthèse rend compte de ces remarques et de cette légère mesure d'adaptation à un propos théorique.

Attitude évoquée	Thèmes et outils correspondants	Degré de développement	Position adoptée dans l'échelle.
Rétrospection	- Diagnostic de la performance.	- Description.	B
Prospective	<ul style="list-style-type: none"> - Principes généraux (le domaine des objectifs) ; - Analyse d'activités (comme moyen de déployer la stratégie) ; - Diagnostic de la performance ; - Gestion des activités de réalisation ; - Choix des unités d'oeuvre ; - Utilisation de l'arbre des causes (activités éloignées) ; - Maintien/abandon d'activités (en cohérence avec la stratégie) ; - Simulation du cycle de vie du produit ; - Exigences d'un système d'indicateurs. 	<ul style="list-style-type: none"> Enoncé du principe, description, implications ; Description de la méthode, exemples, portée. Description ; Description ; Description, exemples, portée ; Description, exemples ; Principe, exemples ; Méthode ; Principe. 	E

Réaction	<ul style="list-style-type: none"> - Principes généraux ; - Utilisation de l'arbre des causes (activités proches) ; - Suivi du cycle de vie des produits ; - Exigences d'un système d'indicateurs ; - Reporting par exception (fonctionnement). 	<p>Evoqué (comme une qualité par défaut) ;</p> <p>Description, exemples ;</p> <p>Principe ;</p> <p>Principe ;</p> <p>Description, exemples.</p>	D
----------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------

Proaction	- Principes généraux ;	Enoncé du principe, description, portée ;	E
	- Analyse d'activités (dans la démarche) ;	Principe, exemples, portée ;	
	- Gestion des activités de conception et « discrétionnaires » ;	Description ;	
	- Choix des unités d'oeuvre ;	Description, exemples, portée ;	
	- Coût cible / Coût estimé ;	Exposé de la méthode, exemples ;	
	- Exigences d'un système d'indicateurs ;	Principe ;	
	- Reporting par exception (mise en place) ;	Principe ;	
	- Gestion des investissements.	Méthode ébauchée.	

Tableau 5: P. Lorino (1991), Synthèse de l'analyse qualitative.

M. Gervais, 1994.

L'ouvrage de M. Gervais est une somme. Bien qu'essentiellement orienté vers la pratique, ce texte fait état de nombreuses réflexions sur les fondements de la discipline, lesquelles rendent compte de conceptions temporelles précises. Sa taille et son abondance ont appelé une analyse relativement plus longue que les précédentes et certaines suivantes. On remarquera que l'essentiel du propos, dans ce livre destiné à des étudiants comme à des professionnels, est centré sur les outils.

Conception générale du contrôle de gestion.

L'ouvrage de M. Gervais commence par le postulat selon lequel l'entreprise est un système « finalisé et adaptatif »²⁶. D'emblée, le propos se place dans une optique prospective. Le terme d'adaptation s'explique comme « *la faculté [de l'entreprise] de transformer ses structures, de modifier ses buts et ses moyens pour les harmoniser avec l'évolution de l'environnement* » ([Gervais, 1994], p.5). L'essentiel est de savoir d'adapter. A la base de la notion de contrôle, nous trouvons encore celle d'information. Plus précisément le contrôle de gestion est la partie du système d'information général qui se situe au croisement de la comptabilité, de la veille externe, et du suivi opérationnel. L'auteur emprunte ses définitions à R.N. Anthony²⁷. La stratégie est fondée sur la planification : « *l'art d'engager durablement l'entreprise (la durabilité provient de l'irréversibilité des choix en matière d'allocation de ressources)* ». La démarche planificatrice est censée à la fois préparer l'avenir de l'organisation, et la libérer des contraintes du court-terme. Le contrôle, en termes généraux, est opposé à l'idée classique de vérification *a posteriori*. Il est entendu selon M. Gervais dans son acception anglo-saxonne : « *la maîtrise de soi pour s'adapter à l'imprévisible et maintenir l'activité dans la droite ligne de l'objectif* ». C'est là une première définition qui allie directement la proaction et la prospective²⁸. On peut dire aussi que le contrôle de gestion est la part qui porte sur la « *[vérification] que les actions entreprises sur la courte période vont dans le sens des orientations stratégiques* ». Y a-t-il contradiction entre ces deux définitions ? Seule une étude plus approfondie de l'ensemble de l'ouvrage pourrait nous permettre de répondre à cette question, ne serait-ce que pour comprendre ce que l'auteur entend par « vérifier ». Pour ce faire, nous allons nous intéresser plus directement aux outils de contrôle de gestion tels que les présente M. Gervais.

Méthodes et outils de contrôle de gestion.

L'une des originalités de cet ouvrage est de ne pas considérer la procédure budgétaire comme constituant le « coeur » de l'activité du contrôleur de gestion. En effet, la première partie de ce travail est consacrée au « *contrôle de gestion sans système budgétaire* », lequel est considéré comme « *une technique parmi d'autres* » (cf. op. cit., p.21). Pour M. Gervais, le

²⁶ L'ouvrage est fondé sur une conception systémique de l'entreprise.

²⁷ On se reportera à la page 12 de [Gervais, 1994], pour constater que la définition du contrôle de gestion qu'il donne est à peu de choses près celle de R.N. Anthony. Aux notions d'efficacité et d'efficience, s'ajoute celle de pertinence, que M. Gervais entend comme l'adéquation entre les objectifs et les moyens mis en oeuvre. En effet, cette exigence n'est pas rendue par les termes d'efficience et de efficacité.

²⁸ On remarquera que l'on retrouve quasiment intacts les termes de notre propre définition de la proaction.

budget a perdu son rôle premier en raison des « turbulences » du contexte économique. Dans cette analyse, nous suivons donc le plan de l'ouvrage, en ne traitant du contrôle budgétaire que dans un second temps.

Les outils de contrôle autres que le budget.

Le premier outil considéré par M. Gervais est la comptabilité générale. Le compte de résultat, calculé mensuellement, permet de suivre l'évolution du résultat, et des différents postes de dépenses et de recettes. La comparaison aux chiffres de la période précédente, ou à d'éventuelles prévisions, permet soit de savoir si l'on fait au moins aussi bien que par le passé, soit de constater si l'on a respecté ou non les normes prévisionnelles. L'analyse peut être affinée par le calcul des soldes intermédiaires de gestion, ou encore par l'utilisation de la méthode des surplus. Ces deux outils permettent de décliner l'objectif général : « maximiser le profit ». Une étude des comptes de surplus sur plusieurs périodes antérieures offre la possibilité d'identifier les contraintes qui ont pesé sur l'entreprise, et sur certains acteurs en particulier. M. Gervais reconnaît néanmoins que cette dernière technique est fastidieuse, et n'apporte qu'un éclairage rétrospectif sur les comptes de l'entreprise.

La comptabilité analytique constitue plus précisément un outil de régulation de l'entreprise. L'auteur fait la part entre les différentes approches de cet outil, et leurs apports respectifs. Chacune est présentée dans l'ouvrage, avec une somme de détails, exemples chiffrés, et analyses de portée :

- la méthode du coût complet est considérée comme un outil peu fiable dans les démarches prévisionnelles, dans la mesure où les clés d'imputation sont soumises elles-mêmes à des prévisions²⁹ ;
- les méthodes des coûts variables et des coûts directs (direct costing) en revanche, permettent les démarches de prévision, de même que certaines comparaisons *ex post*, puisqu'elles ne sont pas confrontées à l'imputation des charges indirectes (et/ou fixes) ; de plus elles constituent un outil stratégique en permettant sinon de calculer la rentabilité de chaque produit, du moins d'identifier les contributions les plus importantes³⁰ ;

²⁹ Le plus souvent, comme le rappelle M. Gervais, l'utilisation des clés d'imputation repose sur des prévisions (volume des ventes, de production). Lorsqu'il s'agit de prendre en compte ces données dans leur valeur réelle, le coût complet a déjà été utilisé. En revanche, si l'on se sert de cette méthode pour effectuer des analyses d'écart, il s'agit de corriger d'emblée les clés de répartition qui doivent l'être, sans quoi l'on s'expose à entreprendre des actions correctives là où l'on n'en a pas besoin.

³⁰ M. Gervais, au demeurant, limite cette remarque au moyen terme, dans la mesure où des produits à faible contribution peuvent néanmoins assurer (à la marge) la couverture des frais indirects. Une décision de gamme ne doit donc pas se fonder exclusivement sur les considérations de marge sur coûts variables (ou directs).

- la méthode du point mort est une technique essentielle pour le choix de gammes ; appliquée dans le temps³¹, ou encore probabilisée³², elle offre la possibilité d'effectuer des prévisions pertinentes ;
- la technique des coûts marginaux, à son tour, affine la démarche prévisionnelle, puisqu'elle porte sur le calcul du supplément de coût que provoquerait la production d'une unité supplémentaire ; elle permet ainsi de chercher à maximiser le résultat (analyse de la dérivée et de la dérivée seconde de la fonction « bénéfice »), prendre des décisions de faire / faire faire (comparaison du prix de l'unité sous-traitée au coût marginal de production interne), entreprendre des opérations promotionnelles (vente d'un supplément de production à un prix inférieur aux tarifs usuels), gérer ses gammes (abandon ou maintien de la production d'un certain type de produits) ;
- les coûts standards ne constituent pas seulement un outil de suivi et de réaction, ils sont avant tout une norme à laquelle on se réfère pour les calculs prévisionnels, et pour l'éventuelle analyse d'écarts ; quoi qu'il en soit, ils ne sont un outil fiable que si on les revoit régulièrement³³ ;
- l'analyse des écarts, à proprement parler, est conçue traditionnellement selon la séquence détection-recherche des causes-actions correctives ; les tableaux croisés emplois-ressources proposés par M. Gervais facilitent la visualisation rapide des coûts réels afférents aux différents centres d'exploitation, ainsi que le développement de programmes de simulation ;

³¹ La méthode du point mort appliquée dans le temps suppose la stabilité des prix de vente et des coûts (fixes et variables). Elle permet de répondre à la question : « à quel moment la marge sur coût variable va-t-elle couvrir l'ensemble des coûts fixes ? ». La réponse est à peu de choses près identique à celle donnée pour les considérations de volume : le point mort est atteint lorsque la marge sur coûts variables cumulée couvre le montant des frais fixes (supposés engagés dès le lancement de la production). Cette modélisation permet de faire varier les hypothèses de progression du volume de vente dans le temps.

³² La méthode du point mort probabilisée permet de répondre à la question : « quelles chances ai-je d'atteindre le point mort (en maintenant les hypothèses de prix et de coûts) ? ». En définitive, on suppose connues l'ensemble des données, excepté le montant exact des ventes, dont on ne connaît que l'espérance et l'écart type. En supposant que le volume de produits vendus suit une loi normale, on peut aisément calculer la probabilité d'atteinte du point mort (plus précisément, la probabilité que le volume des ventes soit supérieur au point mort calculé, dans les hypothèses de prix et de coûts initialement fixées).

³³ Néanmoins pas à l'excès : que devient une norme sans arrêt mouvante ?

- la méthode des écarts peut être assouplie en environnement incertain³⁴, non seulement en faisant la part entre causes internes et externes, mais encore en définissant *a priori* un seuil à partir duquel un écart est réputé significatif, ou en le validant *ex post*³⁵.

M. Gervais consacre une partie de la nouvelle édition de son ouvrage aux évolutions récentes de la comptabilité analytique. En premier lieu, les implications du juste-à-temps sont considérées : l'apparition de nouvelles unités d'oeuvre (par exemple, le délai de fabrication), la simplification de certains calculs de coûts, mais surtout, la nécessité de développer une comptabilité par activités. L'auteur présente la méthode ABC depuis ses origines jusqu'à son application comparée à celle d'un calcul par produit, puis il considère de manière relativement détaillée ses intérêts et ses limites. Reste à rappeler ceux qui ont directement trait aux attitudes de notre modèle théorique³⁶ :

- la comptabilité par activité est une démarche qui lie directement la valeur attribuée au produit et celle des tâches élémentaires qui ont contribué à la réaliser ; or l'avantage concurrentiel provient plus souvent d'activités particulières que du produit en lui-même ;
- la mise en place d'une telle comptabilité ne se fait pas sans une évaluation *a priori* des conséquences de son application, en particulier sur les comportements du personnel ; si par ailleurs les avantages de l'ABC ne sont pas clairs *ex ante* autant ne pas se lancer dans une réforme de cette envergure ;
- il est rare qu'après la mise en place d'un système ABC, on puisse se débarrasser définitivement de sa comptabilité de gestion traditionnelle, ne serait-ce qu'en raison des obligations fiscales, ou encore de l'incompatibilité entre les progiciels par activités et les logiciels de comptabilité générale³⁷ ;
- plus généralement, la méthode par activité, plus orientée vers la stratégie, nécessite un complément sur le court terme, qui lui est donnée par les analyses traditionnelles.

³⁴ Chez M. Gervais, la notion d'incertitude tient tant à l'environnement qu'à la mesure des coûts et plus généralement des dépenses. Dans le premier cas, on peut se donner un seuil de « tolérance » *ex ante* ; dans le second, on cherche à évaluer la fiabilité du retour d'information.

³⁵ Une part du propos de M. Gervais à ce sujet repose sur la notion d'intervalle de confiance statistique.

³⁶ On remarque que, parmi les inconvénients de la méthode relevés par M. Gervais, le « prorata temporis » occupe l'une des premières positions.

³⁷ Cette remarque est à situer dans son contexte, c'est à dire l'année 1994.

Il est intéressant de s'arrêter sur cette dernière remarque. Ici, M. Gervais développe une thèse en relative contradiction avec d'autres propos sur l'ABC, lequel est souvent présenté comme une méthode de remplacement³⁸. Autant les différentes conceptions de cette technique sont en accord sur son utilité « stratégique », autant elles divergent au sujet de ce que signifie le terme de stratégie. Si l'on se réfère à P. Lorino (1991) ou à C. Mendoza et P.L. Bescos (1994, voir ci-après), la stratégie relève d'une attitude plus adaptative que prédictive, qui se rattache à un temps de l'action. M. Gervais semble conserver pour sa part une idée de la stratégie comme prévision, dans un temps plus réflexif, si l'on se reporte au modèle général présenté en première partie : sous les mêmes termes, deux attitudes fondamentalement différentes se font jour. Il reste à considérer les autres outils à utilité « stratégique » cités dans l'ouvrage.

- La méthode de la valeur ajoutée directe³⁹ permet de réconcilier prévision et comptabilité générale par le biais de considérations d'analyse financière (revenus de l'entreprise comparés à ses besoins estimés⁴⁰) ; on peut repenser la notion de point mort à partir de cette technique de calcul.
- Le calcul du coût de la non-qualité relève d'une démarche liée au temps de la « connaissance » (du moins que nous qualifions comme telle), car il implique une étude approfondie de statistiques relatives au système de production dans une optique d'amélioration à moyen terme des performances de l'entreprise en termes de coûts⁴¹.
- La prévision du comportement des coûts sur le cycle de vie du produit est conçue dans cet ouvrage comme un outil purement prévisionnel.
- Le « target-costing » (comparaison d'un coût-objectif et du coût estimé) est présenté à la fois comme un outil prédictif, mais aussi, et dans une large mesure proactif⁴².

³⁸ C'est à dire une méthode qui, lorsqu'elle est adoptée, remplit les fonctionnalités des techniques employées jusque là.

³⁹ Méthode développée par P.L. Brodier.

⁴⁰ Le besoin de revenu couvre :

- le niveau souhaitable de masse salariale ;
- l'autofinancement souhaitable ;
- le remboursement d'emprunts ;
- les bénéfices distribués.

Le revenu est constitué de la valeur ajoutée directe (ventes - matières premières correspondantes) et des autres recettes de l'entreprise.

⁴¹ Sur ce point, M. Gervais détaille la théorie du coût de la non-qualité esquissée par M. Juran et développée par J. Harrington. Il s'arrête aussi sur le principe des coûts cachés de H. Savall.

⁴² Dès la conception du produit, on se donne les moyens d'agir au cas où le coût réestimé dépasserait l'objectif qu'on s'est donné.

Le tableau de bord de gestion (le TBG) est un outil qui peut lui aussi se passer d'un système budgétaire. D'emblée, M. Gervais le distingue des précédents, notamment parce qu'il favorise une attitude réactive. En comparaison, les délais d'enregistrement et de rendu des données comptables inhibe la mise en oeuvre d'actions correctives rapides. Qui plus est, la comptabilité constitue une somme touffue et analytique, ce qui allonge les processus interprétatifs. Le tableau de bord se concentre sur les informations essentielles, et doit se renouveler le plus fréquemment possible. L'auteur le différencie nettement du reporting : « *un système de reporting n'est pas fait pour maîtriser l'action en permanence, mais pour rendre compte périodiquement à la hiérarchie des actions accomplies par les collaborateurs [...]* C'est un outil de contrôle a posteriori des responsabilités déléguées » ([Gervais, 1994], pp. 221-222). Le tableau de bord tel que le conçoit M. Gervais se compose d'indicateurs de processus, alors que le reporting est concentré sur les résultats⁴³. Associé au budget, il peut en synthétiser les éléments de suivi. Quoi qu'il en soit, le choix des indicateurs doit être essentiellement fondé sur la rapidité d'obtention des données correspondantes⁴⁴. Une fois le contenu fixé, la forme doit permettre de repérer le plus rapidement possible les tendances, les écarts les plus marquants ou inhabituels. La visualisation des écarts-clés, l'utilisation de ratios, la représentation graphique de tendances, les clignotants, tout doit permettre à l'utilisateur de savoir le plus rapidement possible *où*, et éventuellement *comment*, agir. La mise en place de cet outil est très détaillée dans l'ouvrage. Il s'agit de se donner les moyens de réagir à tout moment, et quand il le faut. La démarche de développement des tableaux de bord est aussi conçue selon une attitude proactive : « *les indicateurs du TBG doivent permettre d'anticiper les événements et d'activer les responsables à temps* » (op. cit., p.234). Le travail de conception ne s'en tient pas là ; il est encore nécessaire de se donner les moyens d'obtenir l'information le plus rapidement possible (c'est notamment le cas des données financières). Dans le même état d'esprit, M. Gervais rappelle que lorsqu'un indicateur porte sur un phénomène essentiel dont l'occurrence est incertaine, la fréquence de transmission de ce dernier devra être la plus grande possible : se donner les moyens de réagir, même à l'imprévu. Dans les autres cas, la périodicité des indicateurs doit être adaptée au délai pertinent de contrôle (le « *time span of management control* », cf. chapitre II).

⁴³ Cela n'empêche pas que des indicateurs de résultat soient consignés dans les tableaux de bord de gestion, dans une optique de suivi évolutif. Cette différence est essentielle. A défaut, on risque de confondre un indice d'évolution et une donnée définitive.

⁴⁴ M. Gervais étoffe son propos d'un exemple : connaître la valeur des factures d'avoir demande d'attendre, alors qu'on peut connaître plus rapidement le nombre de retours de marchandises, les réclamations des clients, le nombre de défauts repérés en fin de processus productif.

L'outil budgétaire.

Le système budgétaire est censé, selon M. Gervais, constituer une planification à court terme, c'est à dire une « *prévision du futur proche plus [une] volonté d'action* » (op.cit., p.246). En cela, il ne se conçoit que comme une déclinaison de la planification à long terme, un moyen de mettre en oeuvre ces plans⁴⁵. Le choix de la structure de responsabilités, pour sa part, doit aussi suivre la stratégie de la Direction. Dans le même état d'esprit, la démarche budgétaire est volontariste. Elle est fondée sur des prévisions, mais ce sont des objectifs qui la déterminent. En conséquence, l'actualisation du budget ne doit s'effectuer que lorsque les nouvelles prévisions remettent sérieusement en cause la possibilité d'atteindre un ou plusieurs objectifs. On peut à cet effet définir *a priori* les circonstances dans lesquelles les engagements seront revus. Ce travail relève dans une large mesure d'une attitude proactive. Sans quoi, l'élaboration de l'outil budgétaire est clairement décrite comme un processus prospectif, qui doit suivre les étapes suivantes :

- la direction fixe et rappelle les objectifs à prendre en compte ;
- en parallèle, des études économiques, politiques et juridiques doivent permettre d'élaborer les normes budgétaires nouvelles ;
- des simulations sont entreprises pour savoir si les objectifs sont susceptibles d'être atteints ;
- parmi les budgets retenus à la suite de la simulation, la direction, réunie en comité budgétaire, choisit celui qui sera adopté ;
- le plan retenu est détaillé par centre de responsabilité, et soumis à des négociations entre responsables et supérieurs hiérarchiques ;
- on intègre enfin les résultats des négociations dans le budget définitif.

Dans le schéma représentant l'élaboration des budgets (op. cit., p.333), on note que l'auteur a voulu souligner une forte dépendance de cet outil vis-à-vis des plans de toute nature et des prévisions. M. Gervais détaille la construction de chaque composante de l'ensemble budgétaire, et confirme l'importance de cette relation :

⁴⁵ Même en l'absence de plans, nous dit M. Gervais, le budget doit être en parfaite cohérence avec les objectifs implicites de l'entreprise.

- le budget commercial est représenté comme entièrement fondé sur des méthodes prospectives⁴⁶, chacune d'entre elles étant décrite avec précision⁴⁷ (études de conjoncture, de marché, analyse de panels, marchés-tests, opinion d'experts, segmentation, extrapolation) ;
- les investissements sont décidés et planifiés à l'aide de techniques d'actualisations (un part de propos est concentrée sur l'évaluation non financière de la mise en place de systèmes de production en juste-à-temps) ;
- la programmation de production est décomposée en trois étapes, à savoir la confrontation besoins-capacité (confrontation stock initial - ventes - stock final, nomenclature, gamme, taux de déperdition), puis l'optimisation (par programmation linéaire), et la programmation (par le PERT)⁴⁸ ;
- les approvisionnements font l'objet d'une attention toute particulière (choix de cadences d'approvisionnement, définition de stocks de sécurité, budgétisation des commandes, des débours, des livraisons, des consommations et stocks), le cas du juste-à-temps étant évoqué sans considération approfondie de son impact sur la démarche budgétaire⁴⁹ ;
- en ce qui concerne les services fonctionnels et la direction (« l'état major »), l'objectif de la démarche budgétaire doit être la réduction des coûts (présentation du budget à « base zéro », budgets mutuellement exclusifs, budgets complémentaires, choix d'un ensemble budgétaire⁵⁰) ;
- les documents de synthèse (budget de trésorerie, tableau de financement prévisionnel) sont enfin présentés dans une optique prospective, éventuellement proactive⁵¹.

⁴⁶ On notera que ces méthodes se fondent souvent sur une étude rétrospective, laquelle donne lieu à des extrapolations. Ces dernières sont réalisées selon un modèle mathématique, soit par le prolongement dans la durée de certaines hypothèses.

⁴⁷ Pour le détail de ces méthodes, on se reportera à l'analyse qualitative de l'ouvrage de Y. Dupuy et G. Rolland, dont l'approche de l'élaboration budgétaire est extrêmement proche de celle présentée ici.

⁴⁸ L'ensemble de ces méthodes est accompagné d'exemples chiffrés extrêmement détaillés.

⁴⁹ M. Gervais s'en tient à dire que le travail à stock zéro ne dispense en aucun cas d'un budget d'approvisionnement.

⁵⁰ Dans le cadre de la méthode des budgets base zéro, on fait la part entre les scénarios incompatibles les uns avec les autres (on fait soi-même ou on sous-traite), et ceux pouvant se combiner pour réaliser des économies. Le budget de base correspond au niveau de dépenses en deçà duquel les prestations du service fonctionnel ne peuvent plus être assurées. Un ensemble budgétaire regroupe des budgets mutuellement exclusifs et des budgets complémentaires compatibles les uns avec les autres.

⁵¹ A propos de la trésorerie, M. Gervais montre la nécessité d'intégrer les règles de paiement. A ce sujet, il dit :

« la prévision permet d'agir avant qu'il ne soit trop tard » (op.cit., 463).

On remarquera au passage que M. Gervais semble assimiler la notion d'objectif à celle de prévision. En effet, la dernière étape du processus décrit ci-dessus est intitulée « *Elaborer des prévisions définitives* » (op.cit., p.257). Peut-on encore parler de prévision lorsque l'on traite des résultats d'une négociation ? Quoi qu'il en soit, une démarche volontariste fondée sur des objectifs (réponse à la question « que doit-il se passer ? ») et la prévision pure (réponse à la question « que va-t-il se passer ? ») relèvent toutes deux d'une attitude prospective (considération du futur). Nous croyons voir là l'une des causes de la fréquente confusion entre les notions d'objectif et de prévision⁵².

M. Gervais prend la peine de considérer les conflits possibles entre le processus budgétaire et la motivation du personnel⁵³. La solution du conflit entre planification et émulation se trouve - selon lui - dans la construction de plans en cas d'imprévu⁵⁴. Ces derniers sont censés limiter le rôle du budget comme outil d'évaluation. Chez le subordonné, ils créent une motivation, pour le supérieur, ils permettent de coordonner l'action de son équipe. Une autre manière de réduire le conflit consiste à utiliser les objectifs comme une référence et non un but à atteindre à tout prix, et mesurer les efforts réalisés dans cette direction. La troisième solution proposée consiste à mettre en place des budgets glissants⁵⁵. Cette méthode permet d'atténuer l'effet d'événements imprévus, et rend l'évaluation plus fiable et plus équitable.

Plus généralement, la plupart des modèles d'animation du processus budgétaire présentés par M. Gervais sont fondés sur la notion d'objectif, à l'exception de la bureaucratie, portant sur un système de règles :

- la Direction Par Objectifs est décrite comme une stricte application des principes budgétaires, munie d'un système participatif, et d'un processus de sanction-récompense que l'on met en route lors de l'évaluation ;
- les principes de la théorie Z⁵⁶ doivent garantir l'intégration des objectifs de la firme auprès de tous.

En d'autres termes, l'élaboration d'une prévision doit permettre d'assurer un équilibre entre encaissements et décaissements. Dans cette conception, la démarche est à la fois prospective et proactive.

⁵² Il ne s'agit pas ici d'ergoter. La différence est fondamentale. Si elle n'est pas faite, tout supérieur est en droit de dire à son subordonné, si l'occasion s'en présente : « vous n'avez pas atteint vos objectifs, et qui plus est vos prévisions étaient fausses ».

⁵³ Il se fonde pour cela sur Barrett et Fraser (Harvard L'Expansion n°9, été 1978).

⁵⁴ Imprévu est ici pris au sens « qui n'a pas été inclus dans les prévisions retenues », et non selon la définition adoptée dans le chapitre III de ce mémoire.

⁵⁵ Pour le fonctionnement de ces budgets, on se référera à [Ardoin & Jordan, 1978].

⁵⁶ En référence à W. Ouchi.

Quant au suivi, il se résume pour M. Gervais à une analyse d'écarts qui ne se différencie par nettement de celle évoquée hors système budgétaire (voir plus haut), et donc essentiellement rétrospective.

La remise en cause des méthodes classiques de contrôle de gestion.

Le développement d'un « environnement économique turbulent » a pu remettre en cause certains des principes présentés dans l'ouvrage. L'auteur les passe en revue, en décrivant le passage à une situation chaotique. Nous retenons ici les points qui touchent aux attitudes décrites dans notre modèle⁵⁷ :

- il est suggéré, sans que les nouvelles modalités en soient décrites, de raccourcir l'horizon budgétaire à des fractions d'année, tout en développant la technique des scénarios (prendre des hypothèses haute et basse) ;
- l'objectif du budget n'est plus d'évaluer *ex post*, mais de se donner les moyens d'anticiper l'incidence de certains événements sur les résultats ou plus généralement sur la performance de l'entreprise ;
- il s'agit aussi de développer une activité de veille environnementale (sur le secteur d'activité, sur la concurrence), afin de prendre conscience le plus rapidement possible des évolutions et des ruptures de conjoncture ;
- il peut être intéressant de n'utiliser les budgets que lorsque les opérations qu'ils concernent engagent des frais conséquents ; auquel cas, on aligne la démarche budgétaire sur la durée des projets coûteux, et l'on gère le reste par les comptabilités générale et analytique (voir le premier paragraphe sur l'ouvrage, « les outils de contrôle hors budget ») ;
- l'usage des analyses de sensibilité permet d'anticiper les variations possibles des variables fondamentales du budget, ce à condition de pouvoir utiliser des distributions de probabilités⁵⁸.

⁵⁷ M. Gervais consacre une partie de ce propos au contrôle de gestion en environnement juste-à-temps. Il semblerait que paradoxalement, le changement de système de production n'appelle nullement un changement d'attitude fondamentale, tout du moins en ce qui concerne l'utilisation de l'outil budgétaire.

⁵⁸ Paradoxalement, et il est bon de la rappeler, l'utilisation de l'analyse de sensibilité relève avant tout d'une attitude rétrospective. En effet, ne s'agit-il pas de considérer des statistiques passées pour en tirer une distribution de probabilités que l'on dira « prévisionnelle ».

En ce qui concerne l'apport des supports informatiques, nous avons remarqué que les avantages récurrents relevés dans le propos de M. Gervais sont d'une part la possibilité de faire des simulations pour mieux prévoir, d'autre part l'opportunité d'organiser des retours d'information rapides et pertinents. Proaction et réaction sont donc particulièrement mis en avant dans ce passage.

Synthèse de l'analyse qualitative.

Au terme de la longue démarche d'analyse que nous avons entreprise sur cet ouvrage, nous avons formulé l'hypothèse selon laquelle la prospective était l'attitude considérée comme fondamentale par M. Gervais. La rétrospection conserve un rôle essentiel. Que dire alors du temps de l'action tel que nous semblait l'annoncer l'introduction ? En définitive, la proaction et la réaction font aussi l'objet de recommandations, mais celles-ci apparaissent le plus souvent à la marge du discours : lorsqu'il s'agit de rappeler des circonstances extrêmes, ou encore lorsqu'on utilise les nouveaux outils de contrôle de gestion, auxquels l'auteur ne consacre qu'une faible partie de son ouvrage, sans jamais les approfondir. Souvent néanmoins, prospective et proaction sont associées (par exemple sur les budgets par projet), et les tableaux de bord sont présentés comme orientés vers l'action. Sur l'échelle d'analyse qualitative, la différence entre l'axe réflexion et l'axe action ne sera pourtant pas patente dans la mesure où l'ouvrage étudié est très complet, fouillé, et abondamment illustré.

La lecture d'éditions précédentes, en particulier de la seconde (parue en 1983), nous montre que dès le départ, M. Gervais prend à son compte les définitions fondamentales présentées précédemment dans l'analyse. Par exemple, la notion d'adaptation se rencontre déjà dans l'introduction de cette édition ancienne. En revanche, la description des outils conçus plus précisément dans un temps de l'action n'y apparaît pas. La dimension « réactive » du tableau de bord n'est pas aussi appuyée que dans la version de 1994. L'essentiel du propos tenu sur le temps de l'action semble donc s'être ajouté à une trame préétablie, au gré des rééditions successives, et de manière marginale. En ce qui concerne l'ultime parution de l'ouvrage (1997), les différences sont relativement moins marquées. On peut simplement remarquer que l'auteur y approfondit son exposé des développements récents en contrôle de gestion, et que pour cette raison, le temps de l'action s'y trouve évoqué avec plus de précision.

Le tableau suivant synthétise les nombreuses remarques formulées sur cet ouvrage.

Attitude évoquée	Thèmes et outils correspondants	Degré de développement	Position adoptée dans l'échelle.
Rétrospection	<ul style="list-style-type: none"> - Comptabilité générale - Comptabilité analytique (Analyse des écarts, de rentabilité, coût de la non-qualité). - Analyses préparatoires au budget (analyses de sensibilité) 	<p>Méthode d'analyse détaillée.</p> <p>Description détaillée et étayée d'exemples. Analyse de portée.</p> <p>Exposé de la méthode générale et exemple.</p>	D
Prospective	<ul style="list-style-type: none"> - Comptabilité générale - Comptabilité analytique (méthode des coûts variables, point mort, coûts marginaux, standards, ABC, études des comportements de coûts, « <i>target costing</i> »). - Budget (articulation avec la stratégie, les plans, élaboration, animation, méthodes plus souples). - Rôle de l'informatique de gestion. 	<p>Méthode de prévision détaillée.</p> <p>Méthode détaillée et étayée d'exemples précis. Analyse de portée.</p> <p>Méthode détaillée et étayée d'exemples précis. Analyse de portée.</p> <p>Propos généraux. Quelques exemples.</p>	E

Réaction	<ul style="list-style-type: none"> - Suivi. - Tableau de Bord. - Apports de l'informatique 	<p>Méthode détaillée.</p> <p>Exposé de la méthode, exemples.</p> <p>Propos généraux. Quelques exemples.</p>	D
Proaction	<ul style="list-style-type: none"> - Introduction de l'ouvrage. - Comptabilité analytique (« <i>target costing</i> »). - Tableau de bord. - Budgets (en environnement turbulent). 	<p>Evocation.</p> <p>Méthodes, exemples.</p> <p>Méthodes, exemples, portée.</p> <p>Méthodes, exemples, portée nouvelle.</p>	D

Tableau 6 : M. Gervais (1994), synthèse de l'analyse qualitative.

P. L. Bescos et C. Mendoza, 1994.

L'ouvrage de P.L. Bescos et C. Mendoza ne se présente pas à proprement parler sous la forme d'un manuel. De fait, il ne s'agit en aucune manière d'un manuel de base. Mais, à l'instar de celui de J.L. Ardoin et H. Jordan, il détaille l'application de nouvelles méthodes de gestion dans des cas d'entreprises, et en présente les éventuels enseignements. Le texte est donc partagé en deux : tout d'abord le propos théorique, relativement peu illustré, puis la description des applications pratiques. Ce découpage rend l'ouvrage particulièrement accessible à des professionnels désirant s'initier à de nouvelles méthodes de management, et (ou) s'informer sur la manière dont certaines entreprises ont pu mettre en place ces nouveaux systèmes de contrôle.

Conception générale du contrôle de gestion.

La première partie de ce travail n'en est pas moins consacrée à un exposé des nouvelles méthodes d'analyse des coûts. Le terme de contrôle de gestion est ici traité comme accessoire. A celui-ci se substitue l'expression « management de la performance ». S'agit-il donc de tout autre chose, ou seulement d'un changement de vocable ? Si l'on se réfère à l'introduction du présent mémoire, et à sa question initiale (« Que fait un contrôleur de gestion ? »), l'ouvrage étudié ici porte sur les préoccupations des contrôleurs de gestion, même si ces derniers ne sont pas nécessairement les seuls concernés par ce propos. Ce dernier se divise en trois parties. La première présente les nouvelles méthodes dites « de management de la performance ». La seconde est fondée sur des cas d'entreprises nord-américaines et françaises. La dernière essaie de tirer des leçons de ces expériences.

Les deux auteurs insèrent les nouvelles méthodes de gestion dans un cadre général de management dont nous allons donner le détail avant de nous pencher plus directement sur l'ABC et le « *Target costing* » (méthode du coût objectif). En premier lieu, si l'on en croit P.L. Bescos et C. Mendoza, l'avènement de nouvelles méthodes ne semble pas remettre fondamentalement en cause la conception globale du management, mais seulement l'enrichir. La trilogie stratégie-structure-évaluation est conservée. La stratégie est conçue dans sa forme conventionnelle⁵⁹ : l'analyse de l'environnement, le diagnostic interne et la phase de choix s'articulent dans le but d'assigner à l'organisation des objectifs à long terme. L'adaptation des structures doit être pensée en cohérence avec les orientations de l'entreprise. Dans ses termes généraux, l'évaluation de la performance est présentée comme l'association d'une démarche prospective (la fixation d'objectifs) et de l'explication *ex post* d'éventuels écarts entre engagements et réalisations. La comptabilité de gestion est un outil destiné à servir ces trois activités clés :

- elle constitue d'abord une base d'informations pouvant fonder, directement (sur des critères précis) ou indirectement (dans la représentation qu'elles donnent de l'entreprise), des décisions stratégiques ;
- elle permet, ensuite, de suivre la mise en oeuvre de ces dernières.
- si elle repose généralement sur la structure de responsabilités de l'entreprise, elle peut affecter les relations entre les entités (par exemple, par le système de prix de cession interne) ;

⁵⁹ Entendons par « conventionnelle » la stratégie *d'entreprise* telle que l'ont conçue les auteurs nord-américains des années 1950 aux années 1990.

- telle qu'elle est conçue, elle donne une définition de la performance et par conséquent, elle en structure entièrement l'évaluation⁶⁰.

Par rapport à ce modèle initial, en quoi les nouvelles méthodes de comptabilité de gestion enrichissent-elles ce modèle classique du « management » des entreprises ? Les outils liés à la flexibilité et à la gestion des délais font partie des termes-clés employés par P.L. Bescos et C. Mendoza. Il convient à présent de détailler ce que ces auteurs entendent par là.

Méthodes et outils de contrôle de gestion.

L'ouvrage peut être analysé au travers de l'opposition entre comptabilité de gestion traditionnelle (le coût complet) et nouvelles méthodes. Le vocabulaire utilisé se réfère assez souvent aux termes de « temporalité » ou encore « conception du temps ». Les qualificatifs qui leur sont associés ne sont pas nécessairement les mêmes que ceux employés dans notre modèle général. C'est donc dans l'esprit de ce dernier que nous fournissons une lecture analytique de ce propos.

De la comptabilité de gestion traditionnelle aux nouvelles méthodes de management de la performance⁶¹.

Une des premières remarques des auteurs concernant l'évolution des systèmes de comptabilité de gestion concerne le nécessaire alignement de la comptabilité analytique sur la durée de vie des produits ou encore des projets. En dépit du changement constaté, le temps demeure ici conçu comme un rythme.

La comptabilité analytique est présentée comme un outil conventionnel d'*explication des résultats* à partir de la comparaison entre coûts et prix de vente. La démarche s'inverse dans la pratique du target-costing (ou coût objectif, pour reprendre la traduction donnée par les auteurs). D'une attitude rétrospective (parce qu'explicative), on passe à une recherche de coûts définis comme des objectifs, c'est à dire à une démarche plutôt prospective. Il n'en demeure pas moins qu'une comptabilité fondée sur le principe de target-costing semble plus apte à identifier les causes de déviations par rapport à un budget initial, et donc à constituer un

⁶⁰ On suppose ici que l'évaluation de la performance se fonde exclusivement sur les données de la comptabilité de gestion.

⁶¹ Par comptabilité traditionnelle, les deux auteurs entendent la comptabilité analytique telle qu'elle est définie dans ses principes par le Plan comptable général (4ème édition, 1989). Par ailleurs, dans cet ouvrage « ABC » désigne l'ensemble des nouvelles méthodes de comptabilité de gestion. Nous adopterons ce vocable dans la suite de l'analyse.

« levier d'action ». Les deux auteurs insistent particulièrement sur l'un des défauts majeurs du système explicatif classique : le temps perdu à expliquer des écarts par rapport aux prévisions, alors que l'essentiel porte sur les actions à entreprendre, et non sur le passé.

Certains des avantages de l'ABC considérés par P.L. Bescos et C. Mendoza ne sont pas sans rapport avec les attitudes de notre modèle théorique (cf. le chapitre III du présent mémoire).

- Le caractère dynamique de la méthode est avant tout souligné. La mise en place d'un système de comptabilité par activités est censé fournir un outil d'aide à la décision considéré comme plus souple et plus réaliste que les méthodes traditionnelles. Par exemple, l'ABC n'est pas embarrassé de considérations de volume (notamment en termes de ventilation de coûts indirects). D'autre part, la notion d'activité permet d'identifier clairement à quel niveau une action doit être entreprise. Il s'agit en d'autres termes de se donner les moyens de savoir à quel niveau et quand décider. L'ABC est présenté comme un outil proactif.
- La comptabilité par activités permet de surcroît de modéliser les processus de création de valeur dans l'entreprise. Par « valeur », il faut ici entendre en premier lieu celle que le client attribue au produit. L'un des intérêts de la méthode repose donc dans la comparaison entre la valeur que le client donne à telle activité, et le coût que celle-ci engendre⁶². C'est un exemple de ce par quoi doit passer une démarche de diagnostic, qui présente un caractère à la fois rétrospectif (explicatif *ex post*), et d'anticipation (conception du produit, organisation du processus de production). Dans le même ordre d'idée, le contrôle de gestion utilisant l'ABC fonde la mesure de performance sur des modèles de causalité plus fins que les schémas excessivement mécanistes de la méthode du coût complet.
- La méthode ABC est suffisamment souple pour effectuer une prévision des coûts alignée sur le cycle de vie d'un produit. Les auteurs justifient cette affirmation par le fait que le Plan comptable général n'incite dans aucune mesure à dépasser le cadre d'une analyse annuelle. Ils reconnaissent néanmoins que certaines entreprises fonctionnant par projet ont su adapter les principes du plan à un contexte pluriannuel. Quoi qu'il en soit, la comptabilité par activité se conçoit directement par rapport à un produit, une prestation ou un projet. En cela, elle

⁶² Il convient de rappeler que les modèles fondés sur la notion d'activité sont censés fournir des représentations plus fines des « causes » de coûts et de valeur dans un processus. Une fois qu'elles sont identifiées, il est justement possible de considérer les activités et de se demander, pour chacune, si elles créent effectivement de la valeur pour le client.

appelle des calculs de données adaptés respectivement au cycle de vie et à la durée de ces derniers, où l'horizon annuel n'a aucune pertinence. De ce fait, la démarche prospective fondée sur l'ABC est entièrement affranchie des contraintes de la comptabilité générale.

Le calcul des coûts à partir de la méthode ABC.

Il convient de s'interroger aussi sur les attitudes temporelles qu'appelle la mise en place d'un système de comptabilité par activité.

- Telle qu'elle est présentée, l'étape d'identification des activités est présentée comme une démarche descriptive fondée sur des données passées, et en même temps orientée vers la mise au point d'un outil évolutif. Rétrospection et proaction y sont associées.
- L'attribution des ressources aux activités est conçue soit en s'appuyant sur des informations passées, soit en fonction de prévision. Ici l'attitude balance entre rétrospection et prospective. En revanche, aucun impératif de souplesse et de flexibilité n'est attaché à cette étape.
- L'identification des objets de coûts⁶³ est en soi une démarche d'ordre proactif. Le fait même de pouvoir choisir la nature de l'objet de coût, et de se donner la souplesse d'en changer relève de cette dernière attitude. En comparaison, une méthode de comptabilité par produit exige la définition *a priori* de l'objet de coûts, et se fige dans ce choix. Changer d'objet de coût en comptabilité analytique revient à changer de système.
- L'imputation des activités aux objets de coûts n'appelle pas une attitude temporelle précise. Elle peut se fonder sur des études statistiques, sur des prévisions, ou sur des impératifs de flexibilité à donner au système.
- « L'analyse des informations obtenues » est par définition une démarche qui commence par une considération rétrospective. La suite que l'on donne à celle-ci, comme le soulignent P.L. Bescos et C. Mendoza, dépend entièrement des utilisateurs.

⁶³ Par « objet de coûts », il faut entendre la sortie du système productif (produit, contrat, projet, commande...) à laquelle on souhaite associer une consommation chiffrée de ressources (un coût).

Le « *Target costing* » ou la méthode du coût objectif.

On a vu que cette méthode, selon les deux auteurs, opérerait un passage d'une logique explicative à une approche prévisionnelle. Reste à en décrire les modalités telles qu'elles sont présentées dans l'ouvrage⁶⁴. Cet ensemble de techniques porte sur un objet de coûts précis : le produit. Il s'agit de développer une analyse des coûts de ce dernier sur l'ensemble de son cycle de vie⁶⁵. C'est dans la phase d'étude que la maîtrise des consommations de ressources doit s'opérer. La conception du produit doit être achevée lors du lancement de production. Plus on tarde à faire des modifications, plus celles-ci coûtent cher. En conséquence, les principes qui doivent présider au *Target costing* sont les suivants :

- prévoir de la manière la plus précise possible les coûts des ressources nécessaires à l'élaboration du produit, *dès la phase d'étude* (c'est à dire lorsqu'on possède la plus grande marge d'action sur les dépenses à venir) ;
- concevoir un produit et un processus de production pouvant s'adapter à moindre coût à d'éventuelles modifications (lesquelles sont d'autant plus coûteuses qu'elles sont tardives).

Chacun de ces deux principes met en avant une attitude de notre modèle général. Le premier promeut des considérations prospectives, le second recherche plutôt une manière de parer à certaines éventualités ; en cela, il relève d'une approche proactive. Il est à présent intéressant de considérer la méthode en elle-même. Telle que P.L. Bescos et C. Mendoza la décrivent, elle comporte les étapes suivantes.

- Le calcul d'un coût estimé est fondé sur la conception du produit et les moyens de production que l'on se donne. Il faut chercher à le minimiser dès avant le lancement du produit.
- Le calcul du coût admissible du produit est calculé en permanence, en fonction du prix de vente concurrentiel (ou son estimation, si le marché est en développement), auquel on retranche la marge que l'on cherche à dégager⁶⁶.

⁶⁴ P.L. Bescos et C. Mendoza rappellent à juste titre que cette méthode est issue de la culture de gestion japonaise. En raison de la restriction que nous nous sommes donnée en entamant cette recherche (concentration de notre attention sur le contexte français), nous considérons l'outil sous sa forme adaptée aux cultures occidentales. Ainsi, la notion de « coût objectif » ou même de « *Target costing* » est déjà une transcription en termes occidentaux (qui plus est « managériaux ») du concept japonais.

⁶⁵ Cette incitation à une attitude prospective repose sur le constat général selon lequel 80 % des coûts d'un produit sont engagés à sa conception.

⁶⁶ Dans une bonne logique d'application de la méthode, le coût admissible doit être inférieur au coût estimé. Si ce n'est pas le cas, c'est que l'on sous-estime la marge que l'on peut dégager sur le produit.

- Au cours du développement, puis de l'exploitation du produit, le coût objectif doit se situer dans l'intervalle de référence [coût admissible ; coût estimé] ; sa valeur doit être « réaliste et motivante » (cf. [Bescos & Mendoza, 1994], p.61) ;
- L'idéal revient à faire tendre le coût objectif vers le coût admissible, tout en suivant l'évolution des moyens de production et des comportements de la concurrence, qui à tout moment peuvent modifier l'intervalle de référence.

Par son souci de préparation à « *un processus continu de diminution des coûts dans le temps* » (op.cit., p.61), la méthode du « *Target costing* » relève d'une attitude résolument proactive. Comme pour renforcer cette hypothèse, les deux auteurs décrivent l'organisation de production la mieux adaptée à l'application de ces techniques de management : flexibilité, réduction des délais, système productif orienté aval (Kanban). Nous nous situons bien dans un contexte favorisant *a priori* la proaction. Pour leur part, les budgets ne sont plus conçus seulement comme des outils de prévision, mais comme des moyens de mettre sous forme comptable la démarche de réduction des coûts⁶⁷.

Si on revient à la question que nous nous sommes posée en début d'analyse, il est intéressant de rappeler synthétiquement les apports de l'ABC et du « *Target costing* » au modèle général de management (op. cit., pp. 79-90).

- La définition des activités s'inscrit dans une logique stratégique, dans la mesure où la valeur du produit est liée à son avantage concurrentiel.

⁶⁷ La liste des documents budgétaires proposés par les auteurs est la suivante :

- le budget commercial se présente comme un outil prévisionnel classique ;
- le budget des investissements et des amortissements prend en compte les éventuelles modifications du système productif ;
- le budget des charges fixes, qui comprend la conception des nouveaux produits, est soumis lui aussi à des impératifs de réduction de coûts ;
- le budget des achats, et celui de personnel intègrent des objectifs mobiles de réduction de coûts.

Au total, l'outil budgétaire se conçoit comme une formalisation des décisions prises dans le cadre de la démarche de *Target costing*. Il constitue une référence, mais il peut évoluer en cours de cycle, en raison d'évolutions de la conjoncture. Concevoir un budget dans ces termes, c'est le faire dans une optique à la fois prospective et proactive : se donner des objectifs, mais aussi et surtout, les moyens de parer à d'autres événements que ceux prévus.

- En termes de stratégie, la souplesse et l'ouverture⁶⁸ de la méthode ABC permettent de faire la part entre les segments nécessitant une parfaite maîtrise des coûts et ceux réclamant avant tout une forte différenciation.
- Le *Target costing*, de son côté, influence les orientations stratégiques dès la phase de conception.
- Si le coût objectif d'un produit est *a priori* dépassé, on peut décider d'abandonner ce dernier.
- En termes de structure, la comptabilité par activités ne porte pas nécessairement sur les centres de responsabilités, mais sur leurs relations d'interdépendance ; elle porte particulièrement l'accent sur les processus.
- La mise en place de l'ABC, comme une démarche de *Target costing*, appelle la formation de d'équipes regroupant des fonctions différentes.
- En termes d'évaluation de la performance, l'ABC montre les limites d'une démarche uniquement fondée sur les coûts ; il incite à développer des indicateurs de processus, mettant en jeu des co-responsabilités.
- Le « *Target costing* » est une incitation à se donner les moyens d'évaluer la performance sur le cycle de vie du produit, et non sur une période arbitraire.

Synthèse de l'analyse qualitative.

Le détail des méthodes de management de la performance met clairement en avant les quatre attitudes de notre modèle théorique (cf. le chapitre III du présent mémoire). Néanmoins, il semble que l'accent est particulièrement mis sur la prospective et la proaction, tant dans la présentation « théorique » que dans la partie plus « pratique ». Les parties-prenantes à des démarches ABC ou de « *Target costing* » semblent souligner avant tout la performance de ces outils en termes de prévision et de flexibilité *a priori*. Sur l'aspect d'explication *ex post*, les témoignages divergent, allant de ceux qui adoptent intégralement la démarche ABC, à ceux qui préfèrent conserver le système de comptabilité de gestion classique pour analyser les écarts ou évaluer des stocks, ne serait-ce qu'en respect des

⁶⁸ Nous renvoyons à ce qui été dit avant : l'ABC n'est pas seulement une nouvelle méthode de calcul de coûts ; par la démarche qu'elle réclame -tant dans sa mise en place que dans son évolution -, elle incite à considérer justement d'autres facteurs que les seuls coûts.

obligations fiscales. A l'instar de P. Lorino, P.L. Bescos et C. Mendoza ont proposé un ouvrage concentré sur certains aspects du contrôle (en l'occurrence la comptabilité de gestion), mais en même temps, ils laissent entrevoir les conséquences des changements décrits sur l'ensemble du métier et de la discipline. Il s'agit de ce type d'ouvrages qui ne peuvent paraître qu'une fois le domaine consolidé et reconnu (du moins par certains) comme un champ pratique et théorique relativement autonome. En ce qui concerne le contrôle de gestion, il nous semble qu'on ne pouvait espérer la parution de textes de cette espèce avant la seconde moitié des années 1980.

Le procédé didactique mis en oeuvre par les deux auteurs consiste à articuler l'ensemble de leur propos autour de la conception des nouveaux outils. Lorsque cette dernière est décrite *in abstracto* en première partie, le texte s'enrichit des principes qui doivent présider à cette mise en place. En revanche, les réalisations détaillées par la suite reprennent les avis des protagonistes au sujet de ces nouvelles méthodes, lesquelles viennent pour la plupart confirmer lesdits principes. Pour appliquer notre échelle qualitative, nous nous sommes donc fondé sur la première partie (qui a d'ailleurs fourni la structure de notre analyse), puis nous avons cherché dans ce qui suivait si certains exemples venaient illustrer les conceptions du temps que nous avons relevées. Parfois, il nous est arrivé d'identifier, dans ces derniers, des idées qui n'apparaissaient pas, ou du moins que nous n'avions pas relevées dans la présentation théorique. Nous avons alors associé à la catégorie correspondante un échelon tenant compte de l'insistance avec laquelle les auteurs avaient abordé ce thème dans la partie « pratique ».

Le tableau suivant se fait l'écho de cette démarche, ainsi que de l'ensemble des commentaires et interprétations qui constituent cette analyse.

Attitude évoquée	Thèmes et outils correspondants	Degré de développement	Position adoptée dans l'échelle.
Rétrospection	<ul style="list-style-type: none"> - Analyse des écarts - Suivi. - Utilisation de données anciennes pour définir les activités, les inducteurs. 	<p>Description rapide.</p> <p>Pas de méthode générale, mais des exemples.</p>	C
Prospective	<ul style="list-style-type: none"> - Définition des activités. - Principe et méthode du coût objectif. - Budgets fondés sur les nouvelles méthodes. 	<p>Pas de méthode générale, mais des exemples.</p> <p>Méthode détaillée et étayée d'exemples précis.</p> <p>Méthode présentée dans des termes généraux.</p>	D
Réaction	<ul style="list-style-type: none"> - Suivi. - Souplesse des outils. 	<p>Description rapide.</p> <p>Description détaillée des avantages, exemples.</p>	C
Proaction	<ul style="list-style-type: none"> - Conception des outils (adaptables et évolutifs). 	<p>Méthode, exemples, portée.</p> <p>L'essentiel du propos est là.</p>	E

Tableau 7 : P.L. Bescos et C. Mendoza (1994), Synthèse de l'analyse qualitative.

P. Lorino, 1997.

Cet ouvrage présente, dans ses applications pratiques, un ensemble de principes de gestion développés dans les années 1990. P. Lorino a choisi d'abandonner le vocable de contrôle de gestion pour utiliser celui de pilotage. Dans l'ouvrage de 1991, ce terme désigne plus particulièrement la gestion des activités, et se différencie de la planification comme du processus budgétaire. En 1997, il englobe l'ensemble de ces outils. Les raisons de ce changement se retrouvent dans la conception générale du contrôle (ou plutôt du pilotage) adoptée par cet auteur.

Contrairement au texte de 1991, celui-ci se présente comme un abondant ouvrage général, illustré de nombreux exemples concrets, particulièrement destiné à un public de professionnels expérimentés.

Conception générale du pilotage.

Le terme de pilotage couvre la définition et la mise en oeuvre de processus qui favorisent une action collective non seulement performante, mais aussi en progrès. A priori, cette notion semble s'opposer au principe de responsabilité individuelle, qui fonde le contrôle de gestion classique. L'un des soucis de P. Lorino est de concilier les deux approches. La performance, pour sa part, se définit comme « *ce qui contribue à améliorer le couple valeur-coût*⁶⁹ » ([Lorino, 1997], p.18). La stratégie est justement la fonction qui contribue à identifier, décrire, remodeler, et définir la chaîne de valeur dans l'entreprise (et au-delà, si nécessaire). En favorisant un retour d'expérience de l'opérationnel vers la stratégie⁷⁰, on favorise alors un processus d'apprentissage. On se situe ici dans une boucle qui associe dans ses principes prospective et rétrospection. En parallèle à cela, la notion d'activité permet d'adopter une représentation dynamique de l'entreprise, et non un enchaînement de séquences « vides ou pleines⁷¹ ». Dans cette mesure, on se place dans un temps de la connaissance, et non de l'action.

Avant de se préoccuper des outils de pilotage à proprement parler, il convient, selon P. Lorino, de choisir la logique de représentation de l'entreprise. Ce choix doit avoir une incidence sur l'attitude temporelle que l'on va adopter. L'approche financière est concentrée sur le résultat, et tient peu compte des actions qui ont pu y mener : par une démarche

⁶⁹ La valeur est entendue au sens des besoins satisfaits chez le client.

⁷⁰ La stratégie est conçue par objectifs.

⁷¹ La gestion par les ressources appelle justement la représentation de « périodes creuses ».

rétrospective, on vérifie si le responsable a effectivement atteint ses objectifs. La logique stratégique-opérationnelle consiste au contraire à partir d'objectifs à terme et à les décliner (en principe, par enchaînement de relations causales, en pratique par processus de négociation) tout au long des chaînes de responsabilité. Une fois cette étape franchie, il s'agit de définir une structure de pilotage : qui pilote quoi ? La réponse au « quoi ? » est en cohérence avec les axes stratégiques et la pérennité de ces derniers⁷². L'animation du pilotage, pour sa part, est assurée à la fois par les contrôleurs et les managers. L'auteur propose une répartition des rôles entre les uns et les autres. Si l'ensemble relève de ce que l'on a pu appeler un logique de contrôle de gestion, on constate que globalement, cette activité n'est pas l'exclusivité du contrôleur de gestion. Les outils décrits dans cette distribution se rattachent à des attitudes pour la plupart rétrospectives ou prospectives (plans, budgets, suivi, analyse et explication des écarts), à l'exception de la réaction mise en avant pour les actions correctives et l'activité de veille (op.cit., p.53-54). P. Lorino de rappeler qu'il est néanmoins difficile d'impliquer les responsables opérationnels dans un processus de pilotage⁷³. Un autre obstacle à ce dernier peut provenir de l'articulation entre objectifs stratégiques et opérationnels (pour des difficultés de compréhension, ou pour des raisons plus « politiques »).

Une des grandes originalités de cet ouvrage réside dans l'idée que le pilotage nécessite un corpus sémantique partagé. C'est là pour P. Lorino la condition d'une action collective efficace. Il s'agit donc de fixer ce que l'on va appeler « valeur », « coût », « activité », « processus », identifier ces notions et les définir⁷⁴. Après quoi, il est intéressant de se pencher sur leur aspect pratique⁷⁵.

Méthodes et outils du pilotage.

Les objets de pilotage : la gestion des processus et des activités.

La notion de processus, qui constitue l'une des bases de ce contrôle de gestion « revisité », n'est pas attachée *a priori* à une conception temporelle particulière. En revanche, son utilisation peut l'être. Ainsi, le contrôle statistique de qualité (limité le plus souvent à la production en série) est censé permettre de repérer des tendances au dysfonctionnement de certains processus, et ainsi anticiper des dérives. Plus fondamentalement, le concept de

⁷² L'exemple d'Eurocomputer (op.cit., p.39-46) montre comment, d'une organisation en centres de profit, découpée de manière assez bureaucratique, on passe à une structure de pilotage en cohérence avec la stratégie de l'entreprise (distinction entre marchés, entre les enjeux des différents services...).

⁷³ La perte de temps est souvent invoquée.

⁷⁴ d'autres notions sont définies dans l'ouvrage tels les fonctions, un projet, un cycle de vie, un portefeuille.

⁷⁵ On remarquera que tout au long du propos, l'auteur aborde les méthodes de pilotage en leur assignant des objectifs. L'ouvrage serait donc fondé sur une démarche prospective.

processus apparaît souvent comme le chaînon manquant entre les activités et la stratégie. Il répond en effet à la question : « comment les activités s'articulent-elles (ou doivent-elles s'articuler) afin de contribuer à la valeur que le client attribue aux prestations de l'organisation ? » Les processus (ensemble d'activités) se regroupent en réseau pour créer la valeur. Par ailleurs, un processus est une notion dynamique. Le définir, c'est en anticiper l'output, ou du moins les changements qu'il va apporter et ceux qu'il est susceptible de subir⁷⁶. Dans cette mesure, c'est aussi un concept proactif. Un projet se distingue essentiellement d'un processus par son caractère unique. Les gestions de l'un et de l'autre auront donc des points communs, à cela près que lorsque l'on aura affaire à une mission non répétitive, il faudra organiser avec un soin tout particulier le retour d'expérience. Dans la synthèse qu'il propose sur ce point précis, P. Lorino souligne ce qu'il considère comme d'autres apports et éventuels inconvénients de la gestion par processus.

- Liée à l'action, cette gestion permet de réagir et de maintenir une vigilance efficace ; cette très grande souplesse, néanmoins, peut devenir anxiogène⁷⁷ ;
- Le stress que peut engendrer un système où les exigences du client deviennent partout présentes (pour ne pas dire harcelantes), doit être vue sous son meilleur jour, c'est à dire en rapport avec l'émulation qu'il peut créer.

Pour ces raisons, la gestion par processus ne peut se satisfaire, selon l'auteur, de soins ponctuels, mais exige un entretien continu. Il convient à présent de s'interroger sur les attitudes temporelles qu'appelle effectivement l'application de ces principes. Dans l'ensemble des réponses données à ce « Comment ? », notons tout d'abord la distinction soulignée entre les concepts d'« output » et d'« objectif ». Le premier désigne la sortie en termes de prestation de base. Le second est un attribut de performance rattaché à ladite prestation. En second lieu, P. Lorino propose de distinguer les processus « amont » et « aval », qui réclament des modes de gestion différents. La conception, le développement, la planification, parce qu'ils « manipulent des potentialités et des concepts » (op. cit., p.119), et parce que leur effet est réputé irréversible, s'administrent dans une optique prospective, éventuellement proactive. Les processus « aval », en revanche, appartiennent au domaine de l'action, même si l'amont les incorpore dans des cadres prévisionnels, plus réflexifs. Enfin, il s'agit de désigner quels processus doivent être pilotés en priorité. L'un des principaux critères évoqués dans l'ouvrage demeure une fois de plus, et en toute logique, la stratégie.

⁷⁶ P. Lorino, afin d'illustrer cette idée, prend l'exemple d'un « voyage organisé au Mexique ». Le définir, c'est prévoir en partie ce qui va se passer, mais aussi se donner les moyens de s'adapter à des « changements de dernière minute » (politiques, économiques, tarifaires...).

⁷⁷ Comme peut l'être toute absence de normes stables.

Le passage à une gestion plus opérationnelle nécessite l'introduction du concept d'activité, qui se définit comme un ensemble cohérent⁷⁸ de tâches élémentaires et d'actions désigné par une locution verbale. L'auteur propose plusieurs typologies d'activités, qui peuvent permettre d'identifier, comme pour les processus, les attitudes recommandables pour chaque catégorie⁷⁹. Ainsi tout ce qui touche à la conception appelle surtout des méthodes prospectives. La réalisation et la maintenance, en revanche sont plus directement attachées à l'action. Cette distinction ne doit pas être confondue avec celle fondée sur les modes d'allocation, ni même rapprochée hâtivement de cette dernière. On peut remarquer que les activités primaires (c'est à dire « traçables » à des objets de marge) ne demandent pas nécessairement une gestion plus active que les secondaires⁸⁰ (les activités que l'on ne sait pas affecter logiquement aux objets de marge). Une fois la typologie choisie, il s'agit de construire l'analyse du fonctionnement de l'entreprise par activités. L'un des objectifs assignés par P. Lorino à cette étape revient justement à se donner les moyens de s'adapter à des situations imprévues. L'exemple de la gestion des modifications de produit après son lancement illustre cette exigence de proaction⁸¹.

Rattaché au concept d'activité, on trouve celui d'unité d'oeuvre⁸². Mais on se rapproche ici de l'instrumentalisation des concepts déjà évoquée pour l'ouvrage de 1991. Pour cette raison, nous ne nous attardons pas sur ce sujet.

Les méthodes du pilotage.

La première phase pratique du pilotage consiste à assurer le « déploiement » de la stratégie jusqu'au niveau opérationnel. Il s'agit, en fin de compte, de formaliser l'enchaînement causal entre les cibles que l'on se donne, les processus, puis les activités. P. Lorino conçoit l'ensemble de ce travail comme un projet, dont il détaille le déroulement (non seulement la méthode et le calendrier, mais aussi les intervenants et leurs rôles respectifs). L'enchaînement présenté dans l'ouvrage suit schématiquement les étapes suivantes (pour plus de détails, on se reportera aux pages 189 à 249) :

⁷⁸ Par cohérence on entend le partage d'un certain nombre de caractéristiques que l'on retrouvera détaillées à la page 133 de l'ouvrage. Citons entre autres : une responsabilité, un savoir faire, un input et un output communs.

⁷⁹ Dans cette partie du propos, P. Lorino s'intéresse surtout à l'orientation interne ou externe de l'impact de ces activités. Mais, il note aussi le décalage dans le temps entre l'action et son effet. C'est de ce point que nous déduisons l'analyse présentée ci-dessus.

⁸⁰ L'exemple d'Eurocomputer, pages 141 et 142 de l'ouvrage, la commercialisation et la distribution peuvent faire partie des activités secondaires, alors qu'elles sont situées en aval des processus, et donc en rapport direct avec l'ensemble des produits.

⁸¹ P. Lorino suggère de définir d'emblée des activités ayant directement trait à la modification de produits, et ce le plus tôt possible (phase de mise en place d'une analyse par activités). Ainsi, le principe « ne rien oublier » dans l'analyse d'activités dépasse le cadre de la simple situation présente.

⁸² Une unité d'oeuvre est « la charge de travail utile » (op. cit., p. 163) rattachée à une activité.

- une fois l'analyse par processus réalisée et les choix stratégiques fixés, se demander lesquels parmi les premiers peuvent agir dans le sens des seconds⁸³ ;
- chercher précisément en quoi (par recherche de relations *causales*⁸⁴) tel processus peut permettre d'atteindre tel objectif ; on en déduit les plans d'actions à entreprendre au niveau du processus concerné (« qu'il faut faire aujourd'hui pour atteindre nos objectifs demain ») ;
- à chaque plan d'action, on associe des tableaux de bord (des ensembles d'indicateurs), et l'on met en place une animation chargée d'assurer une bonne réactivité dans les centres de responsabilités⁸⁵.

La notion d'indicateur fait l'objet d'une attention toute particulière de la part de P. Lorino. Loin de se concentrer sur la mesure des résultats (rétrospective), il prône entre autres le développement du suivi, qui doit avant tout permettre de réagir « *avant que le résultat ne soit consommé* » (op. cit. p.238).

Avant d'entamer son propos sur les budgets, l'auteur s'intéresse à la remise en cause de la planification. Il différencie alors la programmation déterministe, censée notamment réduire les aléas (donc prospective), et le plan considéré comme « base d'apprentissage collectif », et porté sur la réduction de la *sensibilité* aux aléas (donc proactif). La seconde forme de planification est plus adaptée dans des situations instables à forte incertitude. Dans ce contexte, la simulation, par exemple, n'est plus conçue comme un outil de prévision, mais comme une base de réflexion et d'apprentissage⁸⁶. L'effort de P. Lorino porte donc sur la réconciliation de la planification et de l'action. Cette dernière est à son sens la grande oubliée du contrôle de gestion traditionnel, qui se fonde généralement sur l'articulation entre objectifs et moyens (ou plus précisément ressources). Si l'on s'en réfère à l'ouvrage, ce raccourci néglige le fait que des actions sont entreprises pour atteindre un objectif, et que ce sont elles qui consomment des ressources. Dans cette optique, le budget est non pas une simple attribution de ressources, mais une représentation des actions à entreprendre (répétitives ou ponctuelles), parfaitement articulée avec la stratégie. La valorisation des activités passe donc

⁸³ Cette étape est censée permettre d'identifier d'éventuelles lacunes dans la stratégie, ou encore de repérer par défaut des processus n'ayant aucun impact sur cette dernière (processus qu'on peut songer à abandonner ou à externaliser), enfin de savoir si l'on a effectivement les moyens d'atteindre certains objectifs.

⁸⁴ P. Lorino oppose la question classique du contrôle de gestion fondé sur une comptabilité analytique, « combien ? », à celle qu'il propose pour le pilotage « Pourquoi ? ». Peut-être conviendrait-il de rappeler ici que, dans un modèle de production mécaniste, les deux questions se rejoignent, voire se confondent (la quantité de la contribution est congruente à sa nature).

⁸⁵ L'ensemble de ce processus est censé, dans une large mesure, passer par des étapes de sélection (d'objectifs, de processus, de plans d'action puis enfin d'indicateurs).

⁸⁶ D'autres moyens de développer une stratégie sont évoqués, tels que l'invention de « nouvelles règles du jeu » (notamment dans le domaine concurrentiel), ou encore l'utilisation de métaphores.

par le choix d'unités d'oeuvre. Cette démarche s'effectue non seulement en référence aux objectifs que l'on assigne aux processus, mais encore en se reportant au système d'évaluation lui-même : les critères selon lesquels la performance va être évaluée sont censés influencer les comportements⁸⁷. Quoi qu'il en soit, le fait de s'arrêter sur une unité d'oeuvre sert certains buts plutôt que d'autres, et il s'agit d'en être conscient. Une fois ce choix effectué; on peut inscrire au budget la charge de travail des activités. A ce sujet, P. Lorino met en garde contre la pratique qui consisterait à déduire systématiquement le niveau de consommation de ressources à partir des prévisions de niveau d'activité (à l'aide de standards, par exemple). Son principal argument est que la corrélation entre les deux variables n'est jamais totalement assurée. Pour les activités répétitives, et de surcroît soumises à de faibles aléas, la démarche des standards demeure valable.

En prenant pour exemple la méthode de l'écart de planification (« planning gap »), l'auteur énonce le principe suivant :

« Toute réflexion sur l'avenir doit se situer en tension entre réalisme et ambition, évolution tendancielle et volontarisme, réalité et rêve. [...] Rien n'est plus dangereux que la confusion entre objectif (projet) et prévision (réalisme) » (op. cit. p.276).

On ne peut s'empêcher de songer, sans y revenir plus longuement, à la remarque que nous avons formulée sur les travaux de B.H. Abtey, J.L. Ardoin, H. Jordan et M. Gervais, où nous avons cru déceler le type de confusion évoqué par P. Lorino⁸⁸. La planification, dans l'ouvrage étudié ici, se conçoit donc comme un outil essentiellement volontariste. Son utilité ne réside pas seulement dans son élaboration⁸⁹, comme le suggère la citation ci-avant, mais aussi dans le suivi. Sur ce dernier point, la réaction devient un maître mot, car il s'agit à la fois de « reprogrammer » certaines méthodes afin d'assurer l'atteinte des objectifs, et de remettre en cause ces derniers si nécessaire (« replanification »)⁹⁰. Dans la gestion par projet, la faible répétitivité de l'expérience ne permet d'exploiter que partiellement le retour d'expérience, d'où la nécessité de porter une attention toute particulière aux décisions prises en amont. C'est aussi pour cette raison que la considération de plusieurs scénarios possibles, ainsi qu'une analyse très fine de l'impact du projet, doit se révéler utile. La notion de risque fait alors son

⁸⁷ P. Lorino souligne néanmoins le risque lié à ce type de manoeuvre, qui n'est ni plus ni moins que de la manipulation, laquelle peut nuire à la pertinence de l'évaluation.

⁸⁸ A propos du « planning gap », on songe à une référence que P. Lorino ne cite pas, mais qui s'inscrit dans la même logique d'écart entre le souhaité et le réel, il s'agit de G. Hofstede (1972).

⁸⁹ L'élaboration du plan associe la prospective et la rétrospection (« considération du passé et diagnostic de réalisation du plan en cours »).

⁹⁰ Dans le tableau synthétique de la page 282 (op.cit.), on retrouve les deux principes :

- planification démarrant par des bilans et des diagnostics ;
- reprogrammation continue (envisagée sous l'angle de la réaction).

entrée : il faut non seulement savoir quelles chances on peut avoir d'atteindre les objectifs, mais encore se donner ces chances. L'un des principes de gestion du risque préconisés par P. Lorino consiste à s'engager le plus tard possible dans les voies dont on ne peut sortir, en d'autres termes, il s'agit de minimiser l'irréversibilité⁹¹.

Quel est donc le rôle de la comptabilité ABC dans le pilotage ? Pour réponse à cette question, nous renvoyons à l'analyse d'un ouvrage antérieur (cf. [Lorino, 1991]). Rappelons seulement que l'ABC se conçoit comme un outil particulièrement souple et adaptable à des situations nouvelles, qu'il offre, par le suivi des leviers de coût, la possibilité d'anticiper l'évolution de dépenses, et qu'il se construit en interaction constante avec les objectifs stratégiques de l'entreprise⁹².

Le « *target costing* » relève d'une logique analogue à celle du « *planning gap* » : combler l'espace entre la valeur attribuée par le client aux objets de marge et ce que coûtent les prestations de l'entreprise. La démarche proposée est à présent classique. On se donne un coût cible, et on planifie les profits souhaités, après quoi, on décompose ces objectifs par activités. La recommandation générale demeure la même : agir le plus en amont possible, « gérer de manière anticipée les états futurs de l'entreprise ». On « *simule l'avenir*⁹³ », et on s'appuie sur l'expérience passée (op. cit., p.425). On se situe à nouveau dans une situation d'apprentissage.

En termes de gestion des flux, le principe mis en avant par P. Lorino est celui de « tension ». L'existence de stocks et d'en-cours se révèle extrêmement coûteuse. Dans la mise en place d'un système par flux tendus, le rôle des commerciaux est primordial : anticiper les attentes du client devient essentiel. L'originalité du propos est ici de faire la part entre deux types de flexibilités. On a généralement tendance à associer ce concept de flexibilité à celui de flux tendus. Le stock est aussi un moyen d'être réactif, de manière « statique ». Etre réactif en travaillant en flux tendus demande un effort d'une autre nature : réduire ses cycles de production. Cette attitude est en même temps proactive, puisque, contrairement au stockage à outrance, elle reporte au plus tard les actions irréversibles. Dans le même état d'esprit, le flux de remontée des réclamations doit être le plus rapide possible afin de permettre une réaction non seulement rapide, mais encore pertinente. L'accumulation de ces réclamations rend plus fastidieuse la recherche de défauts ou d'améliorations à porter au produit, et leur retard d'occurrence peut entraîner une défection du client vis-à-vis de ce dernier. La méthode de

⁹¹ A partir de l'exemple d'Eurocomputer (op.cit., p.303), P. Lorino présente la différenciation retardée, une manière de s'engager le plus tard possible dans un processus irréversible.

⁹² L'apport et les limites de la méthode ABC (le calcul du coût de revient) sont analysés au travers d'exemples aux pages 338 à 396 de l'ouvrage.

⁹³ Pour reprendre P. Lorino, concevoir, puis développer un produit, c'est anticiper l'expérience future du client, les besoins du marché, les possibilités techniques.

« tension » des flux consiste non pas à se fixer des objectifs de réduction des temps de réponse, mais à se demander de manière « proactive » quels sont les facteurs de délais, et à les réduire, voire les supprimer. Il s'agit le plus souvent de contraintes d'enchaînement, ou encore de la durée des tâches. P. Lorino prend à ce sujet l'exemple des méthodes SMED. Dans ce contexte, le contrôle de gestion doit se faire réactif, et pour cela, léger (en mettant en oeuvre, par exemple, un reporting par exception, et un système de valorisation des stocks simplifié⁹⁴) et précis (notamment en termes d'indicateurs⁹⁵).

La notion d'apprentissage telle qu'elle apparaît en fin d'ouvrage est fondée sur l'association d'attitudes prospectives et rétrospectives. Les modèles cognitifs présentés sont tirés, entre autres, des travaux de C. Argyris. Pour chacun d'entre eux, la base du processus d'acquisition de connaissances est la boucle cybernétique : on apprend en confrontant d'un côté l'écart entre un état escompté et celui auquel on est parvenu et de l'autre les actions entreprises en vue d'atteindre le résultat espéré.

Synthèse de l'analyse qualitative.

Dans notre démarche de recherche, l'ouvrage de P. Lorino joue un rôle essentiel parce que :

- d'une part, il s'agit d'un auteur présent deux fois dans notre échantillon d'étude ;
- d'autre part, il véhicule pour la deuxième fois des propos novateurs dans le domaine qui nous intéresse.

En d'autres termes, les deux textes de 1991 et 1997 auxquels nous sommes confrontés constituent dans une large mesure un « témoin » à l'aune duquel nous pouvons tenter de voir si oui ou non, certains auteurs sont sujets à des effets de mode. Ici, il s'agissait de savoir si le mouvement du « tout par activités et processus », dénoncé par certains spécialistes, était retombé, et si en conséquence, les conceptions temporelles portées par ce nouvel ouvrage revenaient à des normes plus traditionnelles (i.e. « du temps de la connaissance »). Au terme

⁹⁴ L'auteur rappelle que le système de valorisation au coût réel par lot et par poste est intéressant pour une taille de lots suffisante. En contexte de flux tendus, cette dernière diminue, et la méthode devient particulièrement lourde.

⁹⁵ P. Lorino rappelle notamment que l'utilisation des coûts comme indicateurs, notamment lorsqu'ils sont rattachés au volume de production, est rarement pertinente. Une mesure efficace des délais peut l'être davantage. Mieux vaut alors instaurer une valorisation par processus (dont on mesure l'input et l'output), ou encore évaluer les stocks entre îlots (regroupement de postes, répartition homogène des coûts sur les produits, comptage en sortie seulement).

de cette analyse qualitative, nous pouvons penser que, du moins en ce qui concerne l'auteur, cette hypothèse est très discutable. En effet, après la déclaration de principes de 1991, le texte de 1997 vient fournir un ensemble consolidé de concepts et de pratiques allant dans le même sens. Les positions du début de la décennie ne s'en trouvent que renforcées. En cela, nous nous trouvons face au premier ouvrage général de contrôle (en langue française) qui s'appuie sur des bases en grande partie renouvelées.

L'ouvrage de P. Lorino se fonde sur l'idée d'apprentissage. Les modèles auxquels il fait appel se conçoivent dans un temps de la réflexion. Pourtant, l'ensemble des méthodes présentées semble promouvoir des attitudes réactives et surtout proactives. En première partie, dans notre recherche de définitions, nous avons pu constater que les cognitiens conçoivent la proaction comme opposée à une forme d'apprentissage « équilibré » (pour ne pas dire à toute forme d'apprentissage⁹⁶). Faut-il en déduire que le propos analysé ici est contradictoire ? Il semble que ce ne soit pas le cas. A aucun moment P. Lorino n'exclut la possibilité et la nécessité de prévoir. Une part essentielle de son discours est consacrée au retour d'expérience, et donc dans une large mesure à la rétrospection. S'il est une approche rétrospective que l'auteur critique, c'est seulement celle fondée sur des critères exclusivement financiers. A la lumière de l'ensemble de l'ouvrage, on comprend en effet que l'utilisation de ce mode unique de représentation (par les chiffres) constitue une base d'apprentissage relativement faible, comparée au retour d'expérience tel que le présente le texte étudié ici. Nous tiendrons compte de cette restriction sur notre échelle qualitative. La stratégie ne peut se concevoir sans prendre en compte le vécu des opérationnels. Cette approche tend à mettre en évidence la nécessité de conjuguer les attitudes temporelles de notre modèle fondamental. Il s'agirait donc pour P. Lorino d'associer les modes de maîtrise liés au temps de la réflexion et à celui de l'action : réagir et s'attendre à tout, sans oublier qu'on ne peut apprendre sans se donner des objectifs et évaluer des écarts.

Quoi qu'il en soit, si l'on se place dans une perspective diachronique, en comparant cet ouvrage à des propos antérieurs ou à des réactualisations, l'accent est nettement mis sur les attitudes correspondant à un temps de l'action. On remarquera à l'occasion que la réaction, qui faisait l'objet de réticences dans le texte de 1991⁹⁷, est conçue en 1997 comme un principe de fonctionnement indispensable.

⁹⁶ Il est essentiel de rappeler que l'apprentissage, au sens de J. Piaget, repose sur l'équilibre entre assimilation et accommodation. Un individu proactif est exclusivement assimilateur de schèmes nouveaux. Ceux précédemment acquis ne lui sont d'aucune utilité. La boucle cybernétique suppose au contraire une accommodation de modes d'action anciens.

⁹⁷ Un « moindre mal », avons-nous dit, ou du moins un palliatif aux éventuelles faiblesses de la proaction et de la prospective, pour parer au plus pressé.

Le procédé didactique employé par P. Lorino, à l'inverse de ceux qu'il a pu utiliser précédemment (en 1989, 1991 et 1995), retourne à une forme plus classique. Pour cette raison, nous avons pu utiliser l'échelle qualitative telle qu'elle a été définie au chapitre V du présent mémoire. Les quatre catégories ne sont pas, du fait de la richesse de l'ouvrage, nettement différenciées. Seule la rétrospection, pour les raisons que nous venons de donner, fait l'objet d'une légère restriction. Pour ce qui concerne les procédures de « désambiguation », ce texte est problématique dans la mesure où de nombreux outils cités, en dépit de l'analyse menée ici, appellent plusieurs attitudes à la fois (nous pensons en particulier à l' « ABC », aux « processus », aux « activités »). Les calculs de cooccurrence s'annoncent nécessaires. Par exemple, nous chercherons à rapprocher des termes comme « activité » et « aval » (association plutôt caractéristique de la proaction), « processus » et « stratégie » (association plutôt caractéristique de la prospective), ainsi de suite.

Le tableau suivant rend compte des remarques que nous avons pu faire au cours de notre démarche d'analyse, sur un ouvrage dont l'abondance a rendu difficile l'ensemble de la démarche synthétique.

Attitude évoquée	Thèmes et outils correspondants	Degré de développement	Position adoptée dans l'échelle.
Rétrospection	<ul style="list-style-type: none"> - Approche financière ; - Retour d'expérience (de l'opérationnel vers la stratégie) ; - Appui sur l'expérience passée. 	<ul style="list-style-type: none"> - Principes ; - Principes, exemples, portée ; - idem. 	D
Prospective	<ul style="list-style-type: none"> - Stratégie ; - Planification comme démarche volontariste ; - Approche stratégico-opérationnelle ; - Processus en tant qu'outil d'articulation entre préoccupations stratégiques et opérationnelles ; - Processus et activités « amont » ; - Impact du choix de critères d'évaluation sur la performance ; - ABC (dans sa conception) ; - Anticipation « statique » (par les stocks). 	<ul style="list-style-type: none"> - Principes, description ; - Principe, portée ; - Principes (tout l'ouvrage porte sur cette démarche) ; - Exemples, principes, portée ; - Description, exemples ; - Principes, description ; - Principes, description de la méthode, exemples ; - Description, exemples. 	E

Réaction	<ul style="list-style-type: none"> - Tableaux de bord et indicateurs ; - Replanification ; - Tension des flux ; - Reporting par exception (et autres principes de contrôle « léger »). 	<ul style="list-style-type: none"> - Principes, description, portée ; - Principe, description ; - Principe, description détaillée, exemples ; - Principe, recommandations. 	E
Proaction	<ul style="list-style-type: none"> - Processus (pris dans sa conception dynamique) ; - Processus et activités « aval » ; - Analyse du fonctionnement de l'organisation par activités ; - Utilisation du plan comme base d'apprentissage ; - Retardement des actions irréversibles ; - ABC (dans son application) ; - Tension des flux ; - Circulation rapide des prévisions. 	<ul style="list-style-type: none"> - Principe, description détaillée, exemples, portée ; - Description, exemples ; - Recommandations détaillées, exemples ; - Principe ; - Principe, description, exemples ; - Recommandations, exemples ; - Principe, description détaillée de l'application, exemples ; - Principe. 	E

Tableau 8 : P. Lorino (1997), Synthèse de l'analyse qualitative.

H. Bouquin, 1997.

L'ouvrage de H. Bouquin a été édité pour la première fois en 1986. Nous nous intéressons ici à la troisième édition, en date de 1997. Dans cette nouvelle version, l'auteur consacre une part plus importante de son propos aux méthodes fondées sur les notions de processus et d'activité. Peut-on en déduire qu'en termes qualitatifs, les conceptions temporelles exprimées d'une édition à l'autre sont différentes ? Au terme de notre analyse, et d'une lecture approfondie des deux textes, il nous semble que ce ne soit pas le cas. Les « temps » exprimés entre 1986 et 1997 n'ont pas changé. Cette remarque sera essentielle pour l'étude des résultats.

H. Bouquin donne à son propos plusieurs portes d'entrées, selon que l'on est initié ou non au contrôle de gestion. Son ouvrage concentre les caractéristiques du manuel et celles de l'essai théorique. Il faut donc le concevoir à la fois comme l'un et l'autre.

Conception générale du contrôle de gestion.

L'ouvrage de H. Bouquin démarre sur des considérations temporelles qu'il convient de rappeler :

« Par un bizarre abus de langage, on a pris l'habitude, dans les années de croissance, de qualifier contrôle de gestion et de gestion prévisionnelle ce qui n'était qu'un contrôle rétrospectif et introverti rapprochant prévisions et réalisations » ([Bouquin, 1997], p.9).

Selon l'auteur, c'est un changement de contexte qui interdit aujourd'hui cette « confusion de genre ». Cette thèse n'est pas radicalement éloignée de celle développée par P. Lorino en 1991. L'outil financier rétrospectif cède la première place à des méthodes d'anticipation. La gestion courante est le lieu où s'esquissent les tendances et où surviennent les événements auxquels il est nécessaire de réagir. A l'opposé, la stratégie doit être prise en compte dans les considérations quotidiennes ([Bouquin, 1997], p.10).

L'un des rôles du contrôle de gestion, en effet, est d'aider les managers à « comprendre l'avenir ». C'est à dire, à répondre à des questions de l'ordre suivant :

« A quelles situations sommes-nous parvenus ? Quels seront les résultats de l'entreprise ? Quels seront les effets de telle ou telle décision ? » ([Bouquin, 1997], p.19).

En référence à notre modèle théorique, la première question correspond à une attitude rétrospective ; les deux autres se rattachent à la prospective. Le contrôle de gestion se définit comme la part du contrôle organisationnel⁹⁸ dont le rôle essentiel est d'assurer une cohérence entre long et court terme. Par conséquent, il ne peut se concevoir que par rapport à (au moins) une finalité :

« La finalité conditionne l'existence-même du contrôle. Sans elle, pas de maîtrise » ([Bouquin, 1997], p.37).

On notera que H. Bouquin distingue la notion d'objectif et celle de finalité. La première désigne un acte volontariste, alors que la seconde est assimilable à la raison d'être d'une activité. Dans ce contexte, le modèle idéal (dit rationnel) du contrôle intègre entre autres les phases suivantes ([Bouquin 1997], pp.37-46) :

- la déclinaison des finalités et l'attribution de ressources, qui correspond à des outils tels les plans d'action et le budget ;
- le choix des critères d'évaluation, conçu comme un mode d'orientation de la performance⁹⁹ ;
- la « vigilance dans l'action », qui correspond au suivi en cours de période, utilisé dans un souci d'anticipation ;
- la mise en oeuvre d'actions correctives, dont l'efficacité dépendra de la capacité à connaître par avance les conséquences des options retenues ;
- la « postévaluation », qui s'accompagne d'un processus d'interprétation, ne serait ce qu'en ce qui concerne l'identification des responsabilités ;

La première étape est marquée du sceau de la prospective. Les trois suivantes incitent à adopter une attitude proactive et prospective. La dernière est essentiellement rétrospective. Le

⁹⁸ H. Bouquin définit le contrôle organisationnel comme l'ensemble des processus de contrôle « au service des dirigeants et de la hiérarchie » ([Bouquin, 1997], p.28).

⁹⁹ Plutôt que dans un simple souci de mesure de performance.

modèle décrit ici est « parfait » ; il peut être remis en cause par des obstacles pratiques, dont H. Bouquin, citant notamment G. Hofstede (1981), se fait l'écho. L'essence du contrôle de gestion, selon l'auteur, est une fonction de « vigilance qui en fait le garant de la cohérence entre la stratégie et le quotidien » ([Bouquin, 1997], p.56). C'est en cela qu'il se distingue des contrôles d'exécution et stratégique, sans s'interdire d'intervenir dans le domaine opérationnel comme dans celui de la réflexion à terme. En tant qu'interface, il demeure le mode de contrôle le plus riche ([Bouquin, 1997], pp.102-103).

L'auteur s'intéresse aussi au contexte que l'on peut donner à un système de contrôle de gestion. La « stratégie de contrôle organisationnel » conditionne la manière - formelle et informelle¹⁰⁰ - dont outils et méthodes sont mis en oeuvre ou utilisés. H. Bouquin définit trois idéaux-types de stratégies de contrôle¹⁰¹ ([Bouquin, 1997], pp.134-136). Après quoi, il critique deux stratégies de contrôle qu'il semble exclure de ses possibles : tout d'abord, la Direction Par Objectif, qui s'est révélée une déclinaison excessivement mécanique de la stratégie en objectifs chiffrés sur des horizons temporels limités ; ensuite la théorie Z, qui ne prend nullement en compte le poids des différences culturelles, et qui peut s'appréhender comme un totalitarisme des valeurs organisationnelles¹⁰². En deçà de la stratégie, pour ce qui concerne les pratiques de contrôle, H. Bouquin opte pour une hypothèse de contingence, le facteur explicatif retenu étant la nature de l'organisation¹⁰³.

Un chapitre entier de l'ouvrage est consacré à la stratégie, et au rôle du contrôle de la déclinaison de cette dernière. Les notions-clés¹⁰⁴ qui sont abordées dans cette part du propos sont celles de facteurs-clés de succès¹⁰⁵ (FCS), de risque¹⁰⁶, d'innovation¹⁰⁷, de centres de responsabilité¹⁰⁸. Dans ce contexte, le contrôle doit être impliqué dans les processus de planification ([Bouquin, 1997], pp.97-101). Il doit notamment s'assurer de la conformité des plans d'action avec les plans à long terme, déduire des premiers les budgets, mettre en place les critères de mesure de performance, puis assurer le suivi en regard des objectifs stratégiques, en effectuant si besoin est des reprévisions.

¹⁰⁰ Il s'agit de la relation entre contrôle « visible » et contrôle « invisible » (i.e. « les facteurs sociologiques et socioculturels qui influencent les comportements et les actions des personnes », op.cit., p.137).

¹⁰¹ Les pilotages direct, mécanique, et contractuel.

¹⁰² A ce sujet, H. Bouquin, reprenant la classification des organisations donnée par Etzioni, identifie la théorie Z au mode de fonctionnement des organisations normatives.

¹⁰³ Dans le chapitre 4, portant sur les structures de gestion, H. Bouquin reprend la typologie d'organisations proposée par H. Mintzberg. Il associe un « rôle probable du contrôle » à chacune des catégories dégagées par le Canadien.

¹⁰⁴ On notera que dans l'édition 1997, H. Bouquin insère dans ce chapitre des considérations sur les processus et les causes de coûts.

¹⁰⁵ Présentés comme les éléments déterminants dans l'atteinte des objectifs.

¹⁰⁶ A ce sujet, H. Bouquin signale que le contrôle de gestion est censé réduire les risques internes (c'est à dire ceux liés à l'organisation).

¹⁰⁷ Qui appelle un dosage de l'action des contrôleurs.

¹⁰⁸ Comme lieux de déclinaison de la stratégie.

Méthodes et outils de contrôle de gestion.

Problématiques de postévaluation.

Sur l'ensemble des activités du contrôle de gestion, H. Bouquin accorde à la mesure des performances un rôle essentiel¹⁰⁹. Cette dernière ne porte pas seulement sur les résultats, mais aussi sur les conditions d'obtention des ressources, et l'utilisation de celles-ci¹¹⁰. Un tel système d'évaluation ne peut fonctionner sans obéir à certains principes, à savoir notamment ([Bouquin, 1997], pp. 177-184) :

- la mise en place de normes claires, connues et admises par l' « évalué » ;
- l'établissement d'une relation cohérente entre critères d'évaluation et objectifs assignés au manager, non seulement *a priori* mais encore pendant l'exécution¹¹¹ ;
- un horizon temporel de l'évaluation adapté aux actions entreprises et à leurs « prises d'effet » respectives ;
- une définition *a priori* claire des droits à l'erreur du manager, tant dans la réalisation que dans les hypothèses prévisionnelles qu'il a formulées, faisant la part entre les facteurs contrôlables par ce dernier et ceux qui ne le sont pas.

Qui plus est, l'évaluation de la performance doit faire appel à des langages variés, et pas seulement à celui de la comptabilité considérée comme un outil de mesure limité à plus d'un titre. Cette technique induit entre autres une confusion entre valeur et coût (ou encore entre performance et réduction des coûts). Qui plus est, il ne tient pas compte du fait que la valeur de se manifeste pas nécessairement où et quand des décisions sont prises et des coûts engagés. Les approches par processus, et notamment l'ABM (Activity Based Management) sont, selon H. Bouquin, le fruit de ces préoccupations. Elles sont censées réduire ce que l'auteur appelle le décalage entre valeur, coût, et décision, du moins instaurer des relations logiques (causales) entre ces trois éléments.

Après avoir décrit le processus d'analyse des écarts (à partir des coûts préétablis), H. Bouquin rappelle que l'analyse des coûts est remise en cause au moment où il écrit son

¹⁰⁹ C'est l' « aboutissement du processus de contrôle » ([Bouquin, 1997], p.173).

¹¹⁰ L'auteur illustre ce principe à partir de l'exemple d'un fabricant d'emballages en verre.

¹¹¹ Avec notamment un suivi des tendances permettant de savoir si tel objectif pourra être atteint.

ouvrage ([Bouquin, 1997], p.201). Cette dernière se concentre sur une logique d'imputation (par les unités d'oeuvre), laquelle peut ne pas rendre compte des causes de coûts. Le développement de la notion d'inducteur est censé combler cette lacune, tout en créant un lien étroit entre comptabilité de gestion et stratégie¹¹². Quoiqu'il en soit, un coût demeure un indicateur faible et partiel de la performance ([Bouquin, 1997], p.210-211).

S'interrogeant sur la mesure de performance pour les centres de profit, l'auteur critique les mesures de rentabilité qui leur sont associées. Parmi elles, le ROI (Retour sur Investissements) est une formule essentielle pour les entreprises « dont la survie dépend des performances financières » ([Bouquin, p.230). Dans le modèle développé par D. Brown chez Du Pont, les centres de profit ont la charge de gérer leur ROI. Mais, en parallèle, l'utilisation de ratios mettant en rapport bénéfice et actifs incite les managers à choisir des investissements rentables à court terme (si on utilise la valeur nette des actifs) ou à investir trop rapidement (si on utilise la valeur brute desdits actifs). On ne peut obtenir une mesure pertinente de la rentabilité d'un actif que sur la durée de vie de celui-ci¹¹³.

La planification.

Comme cela a été rappelé dans l'exposé des principes généraux, la planification joue un rôle essentiel dans le contrôle de gestion tel que le conçoit H. Bouquin (1997, pp.281-291). Reste à détailler les attitudes temporelles qui peuvent apparaître dans les méthodes exposées.

- La segmentation, du moins dans ce propos, n'appelle pas une position précise dans notre modèle théorique¹¹⁴ ;
- Sur la question du risque, H. Bouquin retient comme principe la diversification du portefeuille d'activités, qui, dans une large mesure, relève d'une attitude proactive¹¹⁵ ;
- La construction du plan stratégique repose notamment sur la définition des écarts (méthode du « planning gap »), des études de scénarios, de stratégies de rechange, un ensemble de méthodes prospectives ;

¹¹² Pris dans le long terme, un inducteur (contrairement à un inducteur d'activité, conçu dans le court terme) se confond avec soit une loi économique soit les caractéristiques techniques dont le coût dépend. Il est donc le plus souvent fonction des orientations stratégiques de l'organisation ([Bouquin, 1997], p.203).

¹¹³ Pour formuler cette critique, H. Bouquin se réfère en particulier à H.T. Johnson ([Johnson & Kaplan, 1987]).

¹¹⁴ En fin de compte, on ne sait pas s'il s'agit d'un diagnostic de l'existant, d'une projection dans un futur proche ou éloigné.

¹¹⁵ Dans la mesure où elle revient à se couvrir en entretenant des activités sans risque pour parer à toute éventualité.

- Le plan opérationnel combine objectifs, hypothèses d'évolution interne et externe, les moyens à mettre en oeuvre, calendriers, autant d'outils prospectifs ;
- Le contrôle stratégique est conçu de manière plus proactive, précisément comme « [...]l'observation des signes annonciateurs de la pertinence ou de la non-pertinence des hypothèses du plan stratégique et donc des plans opérationnels [...] » ([Bouquin, 1997], pp.288-289).

Le processus budgétaire.

Sur ce point, H. Bouquin contrairement à ce qu'il fait dans les éditions précédentes, prend acte des propos critiques sur le budget, en particulier sur l'aspect prévisionnel de cet outil :

« [...] Sait-on toujours prévoir suffisamment bien pour prendre le risque de placer le fonctionnement de l'entreprise sous un référentiel prévisionnel ? » ([Bouquin, 1997], p.293).

La critique est claire : la prévision est un outil peu fiable, mais on le prend pour référence dans l'évaluation de la performance. En se fondant sur la pratique budgétaire¹¹⁶, H. Bouquin maintient néanmoins l'idée selon laquelle, sur une année, le budget doit constituer un référentiel à l'action. L'un de ses rôles essentiels demeure la gestion prévisionnelle, mais il joue aussi celui d'un outil d'évaluation, ce qui peut engendrer des dysfonctionnements du système (des sous-estimations en prévision, des « provisions », ou en contrepartie, des objectifs difficilement atteignables). Pour éviter ce type de contradictions, il existe des méthodes que H. Bouquin passe en revue :

- les budgets flexibles, qui font appel, entre autres, à de délicates estimations de probabilités ;
- les procédures liées au suivi, telles les systèmes d'alerte, les révisions, les budgets glissants, qui reposent sur des principes de réaction et de proaction.

Les autres tentatives de « rénovation » des pratiques budgétaires, notamment au travers des pratiques ABC (« Activity Based Costing »), demeurent suspectes aux yeux de H. Bouquin.

¹¹⁶ Notamment une enquête publiée dans le n°483 de l'Expansion (26/09/94).

Reste à aborder l'élaboration du budget. Cette dernière est décomposée en grands postes, auxquels sont associées des méthodes distinctes ([Bouquin, 1997], pp.313-340) :

- le budget des ventes, pour lequel l'auteur recommande d'utiliser des systèmes d'hypothèses basiques, lesquelles sont combinées pour former une prévision globale, ainsi que d'éventuelles études statistiques ;
- les stocks, dont les méthodes d'optimisation ne sont pas détaillées dans l'ouvrage¹¹⁷ ;
- les moyens de production, évalués à partir de corps d'hypothèses simples¹¹⁸ ;
- les charges de fabrication, pour lesquelles il faudra faire la part entre les hypothèses sur contraintes et celles portant sur les objectifs ;
- les charges discrétionnaires gérées à partir de budgets à base zéro.

Les budgets d'investissement font l'objet d'une attention particulière de la part de l'auteur. Dans la méthode proposée, il suggère de classer les projets, choisir les critères de choix puis de gestion des projets, identifier les hypothèses-clés de chacun, ainsi que la sensibilité des critères par rapport à ces dernières (on se reportera au schéma p. 330 de [Bouquin, 1997]). Le débat sur l'abandon ou la continuation d'un projet se doit d'éviter toute considération rétrospective sur les dépenses engagées. Une telle décision doit prendre en compte les frais et recettes à venir ainsi que le coût d'opportunité¹¹⁹. Le contrôle rétrospectif est exclu :

« Si la notion de contrôle rétrospectif est, de manière générale, insuffisante pour fonder un système de contrôle, elle l'est a fortiori dans un tel contexte [la gestion des investissements] : la question est de réévaluer périodiquement les perspectives techniques et les moyens nécessaires, toujours difficiles à cerner initialement » ([Bouquin, 1997], p.331).

¹¹⁷ A l'exception d'un exemple donné à la page 318, à l'occasion duquel l'auteur propose une méthode de minimisation des stocks en prenant pour critère les coûts, et introduit la notion de stock de sécurité (évalué à partir d'une table de loi normale centrée réduite).

¹¹⁸ Lesquelles peuvent requérir une gestion prévisionnelle du personnel, que H. Bouquin exclut des préoccupations de contrôle et renvoie à la fonction personnel de l'entreprise.

¹¹⁹ « le coût d'opportunité qui représente, pour l'horizon à venir, la perte future sur la valeur de revente en cas de non abandon » ([Bouquin, 1997], p.328).

Face aux difficultés du couple rétrospection-prévision, H. Bouquin suggère, en fin de compte, d'associer des principes réactifs et proactifs.

Les systèmes de suivi

Pour ce qui concerne la phase de suivi budgétaire, l'auteur rappelle la nécessité d'un retour informationnel prompt, synthétique, permettant d'exploiter les écarts le plus rapidement possible, et effectuer d'éventuelles réestimations. Lesdits écarts, lorsqu'ils sont problématiques, doivent faire l'objet d'une discussion entre les managers et leurs supérieurs. L'outil budgétaire n'en demeure pas moins limité. Tout d'abord parce qu'il fonctionne uniquement sur des indicateurs financiers, lesquels peuvent par exemple dissimuler des distorsions qui se compensent dans les chiffres. Ensuite parce qu'il est tourné vers le passé, avec une périodicité de compte-rendu relativement faible. Pour H. Bouquin, le pilotage s'en trouve sérieusement limité :

« [...] la prise de décision exige :

- une information continue,

- des données anticipatives,

- des indicateurs peu nombreux,

- un langage diversifié, mais souvent technique plutôt que financier »

([Bouquin, 1997], p.363).

Ne serait-ce que pour ces raisons, le budget ne peut se présenter comme l'unique outil du contrôle de gestion.

Le système des tableaux de bord est censé pallier les lacunes évoquées ci-avant. Après s'être fait l'écho du regain d'intérêt pour cet outil dans les années 1990¹²⁰, H. Bouquin revient à sa définition classique : un ensemble réduit d'indicateurs devant permettre un suivi et une anticipation des tendances qui affectent les systèmes dont les managers ont la charge. L'élaboration d'un tableau de bord se fait « sur mesure », en tenant compte des caractéristiques systémiques, de la structure décisionnelle, de la sensibilité des indicateurs, de leur coût d'obtention, de leur impact, et des fréquences de mesure. Ce dernier point, que nous avons déjà évoqué en première partie, fait l'objet d'une attention toute particulière de la part de l'auteur. Sans y revenir, nous signalerons simplement que ces considérations mènent à une conception du tableau de bord à la fois proactive (anticipation des effets des mesures),

¹²⁰ On notera que ce mouvement s'accompagne, comme le fait remarquer l'auteur, de l'introduction du benchmarking comme moyen de se construire un référentiel stratégique.

réactive (recherche d'un moment de réaction optimale) et prospective (prévisions des effets de certaines actions ou de la non-action).

Synthèse de l'analyse qualitative.

L'ouvrage de H. Bouquin est lui aussi une somme. De tous les livres de contrôle de gestion publiés en langue française, c'est certainement celui dont la bibliographie est la plus riche. Sa structure propose une articulation fouillée d'abondantes références. De ce fait même, le texte est dense, et s'est prêté moins facilement à notre démarche d'analyse que d'autres. Les conceptions de l'auteur, en particulier celles portant sur le temps, sont consignées en des points précis de son propos. Nous avons tenté de les mettre toutes en évidence, mais il se peut que nous soyons passé à côté de certaines d'entre elles.

Rappelons que nous avons travaillé sur la troisième édition de ce texte. En termes de forme et de contenu, le changement est patent. De nouveaux chapitres et paragraphes abordent des thèmes récents, qu'ils soient théoriques ou pratiques (nous pensons, par exemple, à tout le propos sur la critique du budget). Ces modifications prennent aussi en compte les derniers développements techniques du métier, et en particulier le « management par les activités ». Les conceptions exprimées par l'auteur ont-elles pour autant changé ? L'ouvrage de H. Bouquin semble ne pas être l'objet de quelconques modes. En termes de recommandations de principes et pratiques, le propos n'a pas foncièrement évolué entre 1986 et 1997. Il s'est essentiellement enrichi d'éclairages nouveaux, et d'analyses critiques des courants apparus en fin de décennie 1980. Les attitudes temporelles mises en avant dans le texte, du moins d'après l'analyse qualitative, ne paraissent pas non plus avoir profondément changé. Pour cette raison, ce texte pourra constituer pour nous un « témoin », manifeste d'une certaine constance de point de vue entre la deuxième moitié des années 1980 et la fin des années 1990.

Quoi qu'il en soit, la conception du temps portée par l'ouvrage s'appuie sur des notions qui semblent conçues comme prospectives, proactives, et dans une moindre mesure, réactives. La prospective est directement liée à la nature de certains outils, tels la stratégie, la planification ou encore le budget (n'est-ce pas d'ailleurs dans la « nature » de ces outils ? Nous reviendrons sur ce point dans la conclusion). Il en est de même pour la réaction, qui est attachée, d'après notre lecture, aux méthodes de suivi budgétaire et aux tableaux de bord. En revanche, les idées liées à la proaction relèvent autant de techniques précises (le contrôle stratégique, par exemple) que de principes généraux, ou de recommandations (relatives à la mise en place de certains outils, tels les indicateurs, les méthodes de postévaluation). Le relevé des termes rattachés à cette dernière catégorie n'en sera que plus difficile. Plus généralement, en raison de l'ambivalence de certains mots, des analyses de cooccurrence

seront nécessaires. Pour ce qui concerne la rétrospection, rappelons qu'elle a un rôle reconnu, mais dont l'ampleur pratique est vivement critiquée par H. Bouquin, et ce dès les premiers mots de l'introduction, à tel point que des outils traditionnellement orientés vers le passé (l'analyse des écarts, par exemple) sont décrits, par la suite, comme pouvant s'utiliser dans des démarches prospectives. Les termes et les techniques demeurent, mais les principes d'utilisation changent (et ce dès 1986, précisons-le).

L'auteur emploie un processus didactique dans lequel les énoncés de principes s'enrichissent en permanence de citations de références et d'exemples, ces derniers prenant une ampleur particulière dans les ultimes chapitres, à teneur plus technique. L'échelle qualitative a été utilisée telle qu'elle a été définie au chapitre V du présent mémoire. En ce qui concerne les outils rattachés à la rétrospection, nous avons tenu compte de la forte critique que leur adresse l'auteur.

Dans le tableau suivant nous tentons de faire état de l'ensemble des remarques formulées dans cette analyse. Nous avons pris un soin particulier, en raison de la richesse de l'ouvrage, à distinguer les emplois différents de termes communs à plusieurs catégories.

Attitude évoquée	Thèmes et outils correspondants	Degré de développement	Position adoptée dans l'échelle.
Rétrospection	<ul style="list-style-type: none"> - Principes généraux (critique du contrôle financier <i>ex post</i>, aspect rétrospectif du diagnostic stratégique, la postévaluation comme processus d'interprétation) ; - Postévaluation (utilisation traditionnelle, analyse des écarts). 	<ul style="list-style-type: none"> Principes, description rapide ; Principes, description détaillée. 	B

Prospective	<ul style="list-style-type: none"> - Principes généraux (méthodes d'anticipation, introduction de la stratégie dans le quotidien, anticipation des effets des actions correctives) ; - Participation du contrôle à l'élaboration puis à la déclinaison de la stratégie ; - Postévaluation (mesures préparatoires) ; - Performance des Centres de Profit (critique des mesures traditionnelles, mise en avant des indicateurs à long terme) ; - Planification (construction du plan stratégique, du plan opérationnel) ; - Budget (construction générale, budgets flexibles, BBZ) ; - Tableau de Bord (construction, mesure des effets d'actions correctives) 	<ul style="list-style-type: none"> Principes, description rapide ; Principes, description détaillée, exemples ; Principes, description détaillée ; Description détaillée, exemples chiffrés ; Description détaillée et illustrée ; Principes, description détaillée, exemples ; Principes, description détaillée. 	E
-------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------

Réaction	<ul style="list-style-type: none"> - Principes généraux (notion de gestion courante, de vigilance) ; - Budget (suivi, gestion des investissements, critique) ; - Tableau de Bord (recherche d'un moment de réaction optimale). 	<p>Evocation ;</p> <p>Principes, description détaillée, exemples chiffrés ;</p> <p>Description détaillée, exemples .</p>	E
Proaction	<ul style="list-style-type: none"> - Principes généraux (méthodes d'anticipation, vigilance) ; - Postévaluation (mesures d'accompagnement) ; - Planification (notion de risque, contrôle stratégique) ; - Budget (accompagnement par des méthodes de prévision, des budgets glissants, gestion des investissements, critique) ; - Tableau de bord (anticipation des effets des mesures). 	<p>Principes, description rapide ;</p> <p>Principes, description détaillée ;</p> <p>Principes, description détaillée ;</p> <p>Principes, description détaillée, exemples chiffrés ;</p> <p>Principes, description détaillée.</p>	E

Tableau 9: H. Bouquin (1997), Synthèse de l'analyse qualitative.

A. Burlaud et C.J. Simon, 1997.

L'ouvrage d'A. Burlaud et C.J. Simon que nous analysons ici, contrairement à celui publié en 1995 (cf. [Burlaud, Simon, Saada, 1995]), dépasse largement le cadre des techniques de contrôle de gestion. Pour reprendre les termes des auteurs, leur but est de sensibiliser le lecteur aux problématiques liées à ce domaine d'activité ([Burlaud & Simon, 1997], p.73). Au-delà du métier, le contrôle est conçu comme un *art*, l'art de « réguler les comportements [...] en assurant la compatibilité entre des intérêts individuels et un intérêt collectif » ([Burlaud & Simon, 1997], p.3). Cette discipline trouve son substrat dans des pratiques de management qui remontent à H. Taylor. C'est sur ces bases conceptuelles que les deux auteurs construisent leur conception générale du contrôle de gestion, en opposant la vision traditionnelle du métier aux derniers développements dans ce domaine.

Le texte, pour sa part, est court, mais dense et riche de nombreuses réflexions sur le devenir du contrôle de gestion. Il s'adresse soit à des professionnels expérimentés, soit à des étudiants avancés désirant s'informer sur les derniers développements, voire les changements majeurs de la discipline.

Conception générale du contrôle de gestion.

La conception traditionnelle.

Au coeur de leur conception du contrôle, A. Burlaud et C.J. Simon placent la notion d'objectif. A ce sujet ils reprennent à leur compte sinon la pratique, du moins les principes de la Direction Par Objectif (DPO, cf. [Burlaud & Simon, 1997], p.9). Les contrats imaginés dans ce contexte portent sur un ensemble de résultats, dont une évaluation *après* exécution doit permettre de *vérifier* la réalisation. Il s'agit ici de la vision « traditionnelle » du contrôle de gestion, articulée autour d'attitudes prospectives et rétrospectives. Le modèle cybernétique sous-tend cette conception.

Une critique technique et idéologique.

Ce modèle est remis en cause pour plusieurs raisons, que les deux auteurs détaillent après avoir présenté les outils traditionnels du contrôle de gestion ([Burlaud & Simon, 1997], pp.58-71). Pour ce faire, ils dégagent de la conception classique un ensemble de présupposés, portant principalement sur :

- la vocation à la mesure du contrôle ;
- une représentation « compartimentée » de l'organisation (le découpage par entités) ;
- un temps « sécable et agrégeable » ([Burlaud & Simon, 1997], p.58).

Nous allons nous intéresser particulièrement à ce dernier point. Par les deux qualificatifs d'« agrégeable » et de « sécable », se trouve de fait décrit le temps comptable, découparable en cycles, lesquels peuvent s'emboîter les uns dans les autres.

La première critique adressée à cette conception est fondée sur un constat : les cycles propres aux activités des organisations ne s'articulent pas les uns aux autres de manière mécanique ; au contraire, ils se croisent, sans être pour autant indépendants les uns des autres¹²¹. Dans ce contexte, que tend à faire le contrôle ?

« [il] cherche généralement à imposer un rythme unique : le sien, c'est-à-dire celui qui s'adapte le mieux à sa propre fonction. Ainsi, la généralisation du système de budget et de reporting structure toute l'entreprise en années et mois calendaires » ([Burlaud & Simon, 1997], p.60).

Nous retrouvons ici une critique du temps-rythme dans sa conception traditionnelle. Cette image n'est pas pour autant remise en cause dans sa substance.

Le second reproche adressé au modèle classique de contrôle est sa représentation du futur, « homothétique ($\pm x \%$) au présent » ([Burlaud & Simon, 1997], P.61) : à partir du moment où l'on sait ce qui est entré aujourd'hui dans la machine, on connaît par avance ce qui en sortira demain. Se placer dans cette perspective revient à prévoir selon des modèles continus. C'est, selon les auteurs, faire fi des « ruptures erratiques » qui peuvent marquer les processus en oeuvre dans l'organisation (par exemple l'effet d'apprentissage¹²²). Dans ces termes, nous croyons pouvoir identifier une remise en cause de sinon de toutes, du moins de certaines attitudes prospectives (celles considérées comme relevant d'une homothétie naïve).

¹²¹ A titre d'illustration, les deux auteurs citent le cas des investissements, dont les durées de vie sont différentes et parfois incluses les unes dans les autres (le moteur et la machine, cf. [Burlaud & Simon, 1997], p.59).

¹²² Il s'agit de l'exemple pris par A. Burlaud et J.C. Simon.

Une seconde série de critiques porte sur ce que les auteurs appellent « l'idéologie » du contrôle de gestion¹²³. Se référant à Tolstoï, ils critiquent en premier lieu le découpage du temps en séquences distinctes que sont les étapes de planification, d'exécution, d'évaluation, d'action.

« [...] En découpant le temps en tranches, on explique aussi qu'Achille ne rattrapera jamais la tortue » ([Burlaud & Simon, 1997], p.66).

A cette conception fractionnée, les auteurs opposent celle d'un temps continu, qu'ils qualifient de réel. Ce temps là, celui du général d'armée, c'est dans une large mesure le *kairos* tel que nous l'avons décrit en première partie. Lorsque A. Burlaud et C.J. Simon traitent du lien étroit entre connaissance et action, on est incité à penser « proaction » et « réaction ». Un individu proactif n'apprend que dans et par l'action. A vrai dire, il agit plus qu'il n'apprend. Se référant à P. Baranger et J. Chen, les deux auteurs mettent en avant la réaction. L'exemple de l'ingénierie simultanée ([Burlaud & Simon, 1997], p.67) rend compte, en revanche, d'une attitude plus proactive, qui s'applique au détriment de la flexibilité¹²⁴.

Une dernière critique, qui s'adresse plus au management en général qu'aux approches traditionnelles de contrôle, est liée au concept de maîtrise. Se référant aux travaux de M. Landau et D. Chisholm, les auteurs distinguent l'incertitude qui s'impose objectivement aux organisations et leur volonté de la réduire, qui se manifeste par des ensembles de règles et procédures simplificatrices, et aboutit à une forme de certitude dite subjective. Cette attitude générale, qui se retrouve largement dans notre modèle théorique (voir première partie, chapitre III), est remise en cause dans leur ouvrage :

« [La certitude subjective] répond au besoin de sécurité des acteurs de l'organisation, mais n'est pas sans dangers. A la limite, quand les faits ne se conforment pas à la théorie, ce sont les faits qui ont tort¹²⁵ » ([Burlaud & Simon, 1997], p.89).

¹²³ Pour définir le terme d'idéologie, A. Burlaud et J.C. Simon font appel à l'article « Idéologie » du Dictionnaire de la Langue Philosophique, par P. Foulquié, aux PUF (1982), nous en retiendrons l'idée suivante :

« l'idéologie est une offre intellectuelle répondant à une demande affective » (op.

cit., in [Burlaud & Simon, 1997], p.63).

¹²⁴ La flexibilité porte sur le choix du fournisseur (de l'équipementier dans l'exemple tiré d'un ouvrage d'ECOSIP, 1993). Une certaine réactivité pâtit donc de l'application de l'ingénierie simultanée. Il est intéressant de voir, au travers de cet exemple, que réaction et proaction peuvent être opposées, alors que la plupart des ouvrages les promouvant ne font pas cas de cette contradiction possible.

¹²⁵ Et les deux auteurs de reprendre l'analyse que M. Landau et D. Chisholm rendent de la défaite américaine au Vietnam.

Il semble que cette critique s'adresse particulièrement à la volonté de se conformer aux plans préétablis, et donc à une certaine approche de la prospective (i.e. la construction et la référence à des théories sur le futur, c'est à dire les plans). On pourrait imaginer une critique s'étendant à l'ensemble des attitudes représentées dans le modèle théorique.

Les nouvelles orientations du contrôle de gestion

Tout d'abord, A. Burlaud et J.C. Simon se font l'écho d'une tendance du contrôle à assimiler à la fois des problématiques sociologiques, et d'autres, liées aux concepts de structure et de stratégie. Sur ce point, le propos est un passage en revue de théories extrêmement variées, desquelles ne se dégage pas une conception temporelle particulière. On notera, parmi ces références, celle du projet CAM-i (*Computer Aided Manufacturing International*, cf. [Bouquin, 1997] et [Lorino, 1995]), qui a cherché à mettre en place des principes de gestion tirés des systèmes vivants (parmi lesquels l'adaptabilité, et le fonctionnement en parallèle des éléments du système). Par la suite, les deux auteurs, rappelant la révolution contemporaine des théories de la mesure (cf. l'introduction de ce mémoire) se penchent sur le rôle que les outils de contrôle de gestion peuvent jouer sur les comportements¹²⁶. La métaphore de l'organisation n'est plus la machine, mais l'organisme vivant ([Burlaud & Simon, 1997], pp. 79 et 83).

Ce changement de références s'accompagne, pour le contrôle, d'un changement d'objet. La maîtrise de l'énergie cède la place à celle des intelligences dans l'organisation ([Burlaud & Simon, 1997], pp.80-92). Les principes de gestion s'en trouvent considérablement modifiés. Les idées (nouvelles) n'ont pas de valeur par leur nombre, mais par le fait qu'on les ait et qu'on les développe *avant les autres*. L'attitude liée à ce que les auteurs appellent « *Time Based Competition* » (la « concurrence dans le temps ») est proactive. En fin de compte, il s'agit de réduire l'incertitude quant aux comportements des concurrents. La maîtrise des intelligences peut aussi relever des principes d'apprentissage organisationnel ([Burlaud & Simon, 1997], pp.85-86). La circulation et la conservation de l'information sont censées, d'après A. Burlaud et J.C. Simon, contribuer à un tel processus. La planification y prend part aussi, en tant qu'elle constitue un référentiel structuré à l'action.

En termes de méthodes de management, les recommandations formulées par les auteurs se fondent sur leur critique de la volonté de réduire l'incertitude. La gestion au contraire, devrait privilégier « le doute, l'incertitude, l'inquiétude et la critique », tout en conservant l'esprit de décision ([Burlaud & Simon, 1997], p.90). Le modèle démocratique (marqué par le débat critique) est peut-être l'avenir des organisations.

¹²⁶ L'idée retenue est celle de l'influence que peut avoir la mesure sur son objet.

Méthodes et outils de contrôle.

Les outils classiques du contrôle de gestion.

La boîte à outils du contrôleur (et du manager) se compose traditionnellement de la comptabilité analytique, du budget, de systèmes de suivi (reporting) et de méthodes d'organisation. A. Burlaud et C.J. Simon les abordent successivement en décrivant les effets qu'on peut en attendre, lesquels peuvent être distincts de leur raison d'être initiale. Les dernières sont considérées comme relevant de techniques « proactives » ([Burlaud & Simon, 1997], p.24). Il semble qu'il soit nécessaire d'entendre par là des méthodes qui permettent de s'assurer *a priori* d'une performance¹²⁷. Les outils, dont le fonctionnement est relativement peu détaillé dans cet ouvrage, sont présentés selon une typologie qui met notamment en avant les hypothèses de stabilité à la base du modèle de contrôle.

Pour informer la hiérarchie, on peut en effet supposer l'environnement d'évaluation stable ou turbulent¹²⁸. Le tableau suivant donne une synthèse de la présentation rendue par les deux auteurs.

¹²⁷ Il semble qu'il faille entendre ici « proactif » par « qui précède l'action », ce qui n'est pas nécessairement en cohérence avec la définition proposée dans notre modèle théorique.

¹²⁸ Le critère de stabilité porte essentiellement sur les volumes de production et de vente.

Environnement stable		Environnement instable	
Approche globale	Approche analytique	Approche globale	Approche analytique
- méthode du coût partiel direct ¹²⁹ ; - méthode « GP » et autres variantes ¹³⁰ .	- méthode des sections homogènes.		- méthode des coûts variables (« direct costing ») et dérivés (seuil de rentabilité) ; - méthode du coût opérationnel ¹³¹ .

Tableau 10 : A. Burlaud et C.J. Simon, Méthodes d'information de la hiérarchie, Synthèse.

L'ensemble de ces outils est conçu comme un corpus rétrospectif. Les méthodes recourant à l'hypothèse de stabilité sont critiquées, notamment parce qu'une telle supposition engendre un certain immobilisme, et que l'ensemble de la démarche n'est pertinent que dans une économie de l'offre ([Burlaud & Simon, 1997], pp.27-28). En ce qui concerne les techniques du coût opérationnel, la distinction entre structure et gestion quotidienne semble caduque aux yeux des deux auteurs. De fait, ces derniers défendent l'idée d'un temps continu, non discrétisable, et s'attaquent pour cette raison à la séparation entre court terme et long terme, qu'ils jugent artificielle ([Burlaud & Simon, 1997], pp. 35-36).

Pour contrôler les opérationnels, les standards constituent un outil de base. Héritages du taylorisme, ces ensembles de normes, lorsqu'on les applique au contrôle de gestion, permettent à la fois de connaître l'impact financier de leur non-respect, et de suivre l'encadrement ([Burlaud & Simon, 1997], pp.37-38, illustration par un exemple p.40). Ils présentent l'avantage, en combinaison avec les méthodes détaillées précédemment, de calculer des coûts prévisionnels, lesquels sont jugés plus pertinents en regard de la prise de décision. Les plans et le budget semblent relever du même souci de projection dans le futur :

¹²⁹ La méthode, jadis simple et efficace, est remise en cause, notamment par l'accroissement de la part des coûts indirects.

¹³⁰ De Georges Perrin, « soyeux » lyonnais ayant mis en place une variante de la méthode du coût partiel direct, laquelle consiste à exprimer et évaluer toute production sur la base d'une unité de produit standard. On se ramène ainsi à une référence de coût unique ([Burlaud & Simon, 1997], pp.26-27).

¹³¹ Cette méthode consiste à intégrer les frais fixes directs ou opérationnels (c'est à dire liés à la gestion courante).

« Face à l'incertitude et au risque du futur, l'Homo oeconomicus ne peut s'empêcher de prévoir, d'anticiper. Certains en ont même fait une condition et une définition - réductrice - de la gestion » ([Burlaud & Simon, 1997], p.38).

Les deux auteurs cherchent à dépasser cette approche en lui adjoignant une dimension volontariste : passer du « possible probable » au « possible souhaitable ». Les deux auteurs différencient ces démarches non pas selon leur portée dans la durée, mais selon leur nature (leur contenu). Le plan stratégique, plus ou moins formalisé, se projette sur le moyen terme. Le plan opérationnel se charge de coordonner les activités de l'entreprise. Il intègre notamment les prévisions en termes de personnel et d'investissements. Le budget couvre l'année, et « ajuste les objectifs aux moyens (et l'inverse) en termes monétaires »¹³² ([Burlaud & Simon, 1997], p.41). Un système de reporting assure le suivi de la réalisation budgétaire, en comparant objectifs et résultats effectivement obtenus. Le budget est aux managers ce que les standards sont au personnel opérationnel. Cette conception traditionnelle fait l'objet de critiques de la part d'A. Burlaud et J.C. Simon, lesquelles portent entre autres sur des conceptions temporelles : quoique conçu pour être volontariste et orienté vers le futur, le processus budgétaire est routinier et pousse une fois de plus à l'immobilisme. En période turbulente, la priorité devient « respecter le budget », plutôt que de « changer pour s'adapter ». Utilisé à un « second degré » comme moyen d'autocontrôle, cet outil fait déjà l'objet d'un usage plus proactif.

Le contrôle *a priori* des comportements correspond justement à ce que les deux auteurs qualifient de pratiques proactives. Relèvent-elles effectivement de l'attitude que nous avons définie comme telle dans notre modèle théorique ? Il semble que, dans le propos que nous livrent A. Burlaud et C.J. Simon, ce soit le cas. Leurs arguments tendent à montrer que ces méthodes reviennent à réduire l'incertitude quand aux comportements du personnel, des managers en particulier, et ce par considération prospective (prévisions, évaluation du risque). Le découpage de l'organisation par centres de responsabilités en est l'une des modalités. Il repose sur les principes de la direction par objectifs (DPO). Ce système, bien que proactif dans son principe, utilise donc la notion d'objectif, et repose sur la mise en oeuvre d'un reporting. Un tel outil trouve d'ailleurs ses limites quand interviennent des facteurs de risque externe¹³³. Les prix de cession interne, considérés à l'aune des théories organisationnelles, relèvent d'un principe de maîtrise par anticipation. Les deux auteurs incluent dans ce type de méthodes l'externalisation, qui est censée jouer le rôle d'avertissement et mettre le personnel sous pression.

¹³² On notera au passage que A. Burlaud et C.J. Simon ne prennent pas en compte la notion de plan d'action.

¹³³ C'est à dire des facteurs de risque qui, du moins, ne sont pas liés aux comportements des membres du personnel.

A. Burlaud et C.J. Simon esquissent une typologie de structures d'entreprise prenant pour variable discriminante le mode de contrôle adopté ([Burlaud & Simon, 1997], pp.53-57) Certaines des catégories obtenues renvoient directement à des conceptions temporelles précises. Une entreprise dite « stabilisée » recherche un mode de fonctionnement « solidaire dans le temps ». On y mesure l'impact des variations de facteurs déterminants (le volume d'affaires, par exemple), afin d'éviter toute surprise. On y lisse certaines variables afin d'éliminer les effets de saisonnalité. Ce modèle d'entreprise, fondé sur des principes de prévision « prend en compte le temps » ([Burlaud & Simon, 1997], p.55). Il nous semble que les auteurs, en disant cela, pensent particulièrement aux fluctuations et aux aléas. La « turbulence », c'est à dire la non-connaissance des événements à venir, appelle une attitude réactive. Les entreprises dites « éclatées » sont dans cette situation précise. Une poignée d'informations synthétiques et rapidement disponibles y devient la référence des décideurs. Dans un autre registre, une organisation dite « planifiée » pallie sa complexité par des outils de coordination, de prévision, et d'évaluation *ex-post* : plans, budgets, et reporting. Le bon fonctionnement de ces techniques requiert une certaine stabilité.

Vers de nouveaux outils de contrôle ?

Dans un contexte organisationnel privilégiant l'apprentissage, la gestion, ou plutôt la conduite du changement est censée jouer un rôle essentiel ([Burlaud & Simon, 1997], pp.86-88). Comme le rappellent les auteurs, les instruments voués à mener les ruptures nécessaires de la vie des organisations sont rares¹³⁴, du moins peu nombreux par rapport à ceux voués à tenir le cap. Certaines applications de ces nouveaux principes de gestion n'en sont pas moins marquantes. L'exemple fourni par le marché automobile montre des entreprises (japonaises) procédant par essais-erreurs et laissant la sélection des modèles se faire par le marché. En parallèle, les méthodes de flexibilité dynamique (réduction des délais, retardement des étapes irréversibles) se rapportent également à des attitudes proactives et réactives.

Reste à savoir lesquels de ces outils ne sont pas la simple manifestation de mouvements de mode :

« L'histoire du management est jalonnée d'outils magiques aujourd'hui oubliés après avoir connu une gloire plus ou moins éphémère »
([Burlaud & Simon, 1997], p.89).

¹³⁴ Les deux auteurs considèrent les démarches de « progrès permanent », telles le *kaizen* japonais, comme des outils ponctuels et par là même limités.

L'utilisation « positiviste » des outils à teneur mathématique est particulièrement visée dans cette invective.

Parmi les nouvelles méthodes de gestion, A. Burlaud et C.J. Simon retiennent, à partir d'un ensemble d'exemples :

- le contrôle de gestion de projet, qui promeut une intégration des dimensions stratégiques et opérationnelles, et des attitudes d'anticipation (écarts calculés sur les dépenses à venir, retardement des décisions irréversibles, cf. [Burlaud & Simon, 1997], pp. 93-99¹³⁵) ;
- le contrôle des activités, qui s'accompagne (ou accompagne) de nouveaux systèmes de production, plus réactifs et proactifs (pratique du zéro-stock, rapidité de mise sur le marché des innovations) ;
- les entreprises en réseau, qui sont censées répondre à un impératif de flexibilité.

Synthèse de l'analyse qualitative

L'ouvrage d'A. Burlaud et C.J. Simon est une vaste remise en cause du contrôle de gestion tel qu'il a pu être pratiqué jusque dans les années 1990. Contrairement aux autres textes analysés, celui-ci contient une réflexion sur les temporalités propres à cette discipline. Nous en avons abordé certains aspects en première partie, nous y reviendrons dans l'analyse des résultats de cette étude.

Dans l'immédiat, pour ce qui concerne les attitudes temporelles exposées dans notre modèle général, il semble que les deux auteurs formulent des recommandations nuancées. Le caractère rétrospectif du contrôle traditionnel est largement remis en cause, parce qu'assimilé en grande partie à la vérification. La prospective, pour sa part, est d'abord critiquée dans son approche classique (autour des notions d'objectif et de prévision déterministe). Par la suite, elle est abordée sous un jour nouveau, celui de l'apprentissage en particulier, que l'on retrouve chez un auteur comme P. Lorino. La planification, plus qu'un outil de prévision, est censée fournir à l'organisation (ou du moins à ses membres) un moyen d'apprendre. La réaction et la proaction, quant à elles, paraissent largement promues, tout d'abord dans les principes. L'une des originalités de cet ouvrage, nous l'avons dit, repose sur le fait qu'il rend compte explicitement des problématiques temporelles. La mise en avant d'un « temps continu », au

¹³⁵ Le propos fait ici largement référence à [ECOSIP, 1993].

sens où l'entendent les deux auteurs, est une première manière de recommander des attitudes proactives et réactives. La réaction, d'après cet ouvrage, provient clairement des transformations des systèmes de production, lesquels ont tendu, pendant les dernières décennies, à devenir plus flexibles. C'est aussi le cas de la proaction (et c'est là encore l'une des originalités de ce texte), qui suscite par la même occasion de nouvelles approches des outils traditionnels, tel le budget. Dans ce cas encore, et pour les raisons qui viennent d'être évoquées, les procédures de désambiguation par analyses de cooccurrence seront nécessaires.

Comme nous l'avons fait remarquer dans l'introduction de cette analyse, ce texte est celui d'un ouvrage de réflexion. En raison de cela, les exemples y sont relativement plus restreints que dans un manuel de base. Ils sont aussi d'une autre nature, souvent moins orientés vers la pratique et les aspects calculatoires, et tirés de références (littéraires et philosophiques) propres à apporter un éclairage nouveau sur les idées formulées. Par conséquent, l'échelle qualitative a dû être redéfinie pour ce seul ouvrage, en tenant compte également des vives critiques adressées à certaines approches par les deux auteurs.

Le tableau de synthèse suivant résume schématiquement l'ensemble des principes qui, dans l'ouvrage, nous ont semblé pouvoir être associés à au moins l'une des attitudes décrites dans notre modèle théorique.

Attitude évoquée	Thèmes et outils correspondants	Degré de développement	Position adoptée dans l'échelle.
Rétrospection	<ul style="list-style-type: none"> - Vérification (modèle traditionnel du contrôle) ; - Information de la hiérarchie (méthodes comptables) ; - Reporting budgétaire ; - Entreprise « planifiée ». 	<p>Principe ;</p> <p>Description, critique ; exemples,</p> <p>Description, critique ; exemples,</p> <p>Description détaillée.</p>	C
Prospective	<ul style="list-style-type: none"> - Notion d'objectif (modèle traditionnel du contrôle) ; - Critique des démarches de prévision déterministes (le court terme comme garantie du long terme) ; - Principes généraux (la planification comme outil d'apprentissage) ; - Planification et budget ; - Entreprise « stabilisée » et « planifiée ». 	<p>Principe ;</p> <p>Principe, portée ;</p> <p>Enoncé, description ;</p> <p>Description, exemples ;</p> <p>Description détaillée.</p>	E

Réaction	<ul style="list-style-type: none"> - Principes généraux (temps continu contre temps séquentiel) ; - Entreprise « éclatée » ; - Méthodes de flexibilité ; - Nouveaux systèmes de production. 	<ul style="list-style-type: none"> Principes, exemple, portée ; Description détaillée ; Principe, description ; Description, exemples, portée. 	E
Proaction	<ul style="list-style-type: none"> - Principes généraux (temps continu contre temps séquentiel) ; - Méthodes classiques d'organisation (réduction de l'incertitude quant aux comportements du personnel) ; - Budget (utilisé comme outil d'autocontrôle) ; - Méthodes de flexibilité ; - Contrôle de gestion de projet ; - Nouveaux systèmes de production ; 	<ul style="list-style-type: none"> Principes, exemple, portée ; Description, exemples ; Principe ; Principe, description ; Principe, description, exemples ; Description, exemples, portée ; 	E

Tableau 11: A. Burlaud, C.J. Simon (1997), Synthèse de l'analyse qualitative.

Conclusion du chapitre VI.

Dans ce propos, nous avons présenté les ouvrages destinés à être analysés, et nous nous sommes efforcé, en appliquant la méthode présentée dans le chapitre précédent, à déceler dans chacun les attitudes qui se rapportaient à notre modèle théorique. A chaque catégorie, nous avons associé un « degré » sur une échelle qualitative, destiné à rendre compte de l'importance accordée par l'auteur (ou les auteurs) aux thèmes attachés à cette dernière. Le tableau suivant, en rassemblant les résultats de cette « cotation », donne un aperçu du travail présenté dans ce chapitre, et permet par la même occasion de dégager des premières tendances d'évolution en regard de notre conjecture. Précisons que pour éviter toute tentation d'« auto-confirmation », nous avons abordé les ouvrages et leur cotation sans suivre l'ordre chronologique. Les commentaires diachroniques qui ont pu être faits dans le propos qui précède ont été ajoutés par la suite.

Ouvrage	Date	Rétrospection	Prospective	Réaction	Proaction
J.L. Ardoin H Jordan	1978	D	E	A	A
B.H. Abtey	1980	D	E	A	A
J.L. Ardoin D. Michel J. Schmidt	1986	E	E	B	B
Y. Dupuy G. Rolland	1991	D	E	D	A
P. Lorino	1991	B	E	D	E
M. Gervais	1994	D	E	D	D
P.L. Bescos C. Mendoza	1994	C	D	C	E
P. Lorino	1997	D	E	E	E
H. Bouquin	1997	B	E	E	E
A. Burlaud C.J. Simon	1997	C	E	E	E

Tableau 12 : Cotation des attitudes sur l'échelle qualitative (par ouvrage).

Le tableau de dispersion des cotations nous fournit à son tour des renseignements précieux pour la suite.

Echelon	Effectif
A	5
B	4
C	3
D	10
E	18

Tableau 13 : Dispersion des cotations.

Si l'on s'intéresse en premier lieu à la dispersion des cotations, on fait les observations suivantes.

- A 5 reprises sur 40, des attitudes n'ont pas été identifiées dans le texte ; il s'agit de la réaction ou de la proaction, et ce surtout aux dates les plus anciennes ;
- Les positions moyennes sur l'échelle qualitative sont relativement peu représentées (échelons B et C, retenus dans 7 cas sur 40) ;
- Les positions hautes dans l'échelle qualitative sont représentées pour près des trois quarts de l'effectif, et l'échelon E compte à lui seul à peu près la moitié de ces derniers.

Ces remarques nous conduisent d'ores et déjà à formuler des premières conclusions sur cette phase d'étude. Nous pouvons dire avant tout que l'échelle qualitative permet difficilement de différencier les catégories. En effet, le critère référant au processus didactique est relativement peu discriminant, sinon entre les ouvrages, du moins entre les quatre attitudes. En d'autres termes, lorsque des thèmes et des outils ont été identifiés chez un auteur, il semble qu'ils soient pour la plupart illustrés et soumis à une discussion.

L'échelle qualitative telle que nous l'avons définie a donc un pouvoir discriminant faible. Faudrait-il pour autant l'abandonner, au profit d'un critère booléen (du type « largement présent / peu ou pas présent ») ? Nous ne le croyons pas. Ce serait en effet ignorer les cas intermédiaires, qui représentent tout de même près de 20% des effectifs. Or ces

derniers rendent compte, dans leur quasi-totalité, d'attitudes identifiées dans le texte, et à la fois critiquées par les auteurs. Les assimiler aux catégories ignorées par certains textes nous semble excessif. Par ailleurs, tous les échelons sont représentés de manière significative, et les procédures de contrôle que nous avons mises en place *a priori* (la vérification de la transitivité, par exemple) ont pu être appliquées sans problème. Pour l'ensemble de ces raisons, nous conservons cette méthode dans la suite de notre démarche. Les hypothèses conclusives que nous proposons ici doivent donc être lues à la lumière des réserves que nous avons formulées plus haut, ainsi qu'en référence aux remarques plus précises et plus riches qui émaillent le présent chapitre.

- 1 - Le temps de la connaissance a été relevé dans chacun des ouvrages.
L'ensemble des processus didactiques accorde une importance significative à au moins l'une des attitudes correspondantes.

- La prospective (si ce n'est sous certaines formes) n'est pas remise en cause sur la période étudiée.

- La rétrospection est plus souvent critiquée dans les années 1990 (nous savons que c'est à partir de la deuxième moitié de la décennie 1980 que ce phénomène s'amorce, cf. [Bouquin, 1986]).

- 2 - Le temps de l'action n'apparaît significativement (en termes de processus didactique) **que dans les années 1990.** La proaction semble être globalement plus valorisée que la réaction, mais cela dépend des ouvrages.

- 3 - Les attitudes orientées vers le futur sont globalement mises en valeur, surtout dans la décennie 1990.

Ces hypothèses devront être confrontées à celles issues du chapitre suivant. L'étude quantitative de chacun des ouvrages, ne serait-ce que par sa nature, doit permettre de différencier plus précisément les catégories de notre modèle théorique. Nous réservons les autres remarques que nous avons pu faire au cours de cette étape pour les conclusions générales de l'étude.

Chapitre VII

Analyse quantitative des ouvrages retenus - Synthèse des résultats.

Introduction.

Ce chapitre rend compte, sous une forme abrégée, des résultats de la phase quantitative de notre recherche. A la suite de l'analyse qualitative, une démarche de mesure d'occurrences (puis de cooccurrences) a été entreprise. Ce travail a comporté notamment :

- une analyse statistique en composantes principales à partir des termes susceptibles d'être rattachés au modèle et de leur effectif d'occurrence ;
- l'affectation de certains termes aux catégories définies dans le modèle théorique mis en place (les résultats détaillés de cette étape sont rassemblés dans l'annexe n°1) ;
- l'évaluation de la part relative des dites catégories dans chacun des textes étudiés (les chiffres synthétiques restitués dans ce chapitre proviennent des résultats présentés en annexe 1) ;
- l'agrégation de ces résultats à ceux de la démarche qualitative (réduits aux cotations sur l'échelle définie au chapitre V, cf. annexe 3).

Le premier paragraphe s'attache à l'étude des travaux statistiques sur les données recueillies. Il en montre aussi les limites, dues principalement au fait que les calculs s'effectuent sur des données brutes et quasiment pas « désambiguées ». Le second est consacré aux résultats quantitatifs bruts, et à leur interprétation. Deux axes d'analyse structurent cette dernière, à savoir la diachronie (les conceptions du temps ont-elles effectivement évolué ?), et la lexicographie (comment qualifier les termes rattachés aux différentes attitudes ? Quelles constantes déceler dans la constitution des sous-lexiques reliés à chaque catégorie ?). Enfin,

nous aborderons en détail les conjectures historiques au regard de résultats synthétiques. Dans la conclusion, nous nous attacherons à fournir une première évaluation du modèle théorique sur les fondements duquel l'ensemble de ces travaux a été réalisé.

Dans ce propos, nous ne reviendrons sur les difficultés de mise en oeuvre, déjà évoquées au chapitre V, que si ces dernières éclairent certains aspects des résultats.

A. Analyse statistique en composantes principales : intérêt et limites.

On a longtemps confondu - comme le soulignent A. Robert et A. Bouillaguet - analyse de contenu et analyse de données. La méthode des composantes principales se rattache à la seconde de ces approches, exclusivement statistique. Elle peut revêtir une certaine utilité dans le cadre de recherches comme la nôtre. Certes, l'analyse en composantes principales ne saurait fournir une information aussi détaillée et précise que le travail qui va être présenté par la suite (nous allons le voir bientôt). Elle constitue, en revanche, une manière de contrôler si, en termes de fréquence d'occurrence, le modèle construit *a priori* pour mener ce dernier n'est pas totalement fantaisiste. Cette technique consiste, rappelons-le, à combiner des variables pour constituer un ou plusieurs axes, de manière à ce que la dispersion des observations projetées sur ces derniers soit maximale (i.e. couvre le maximum de la variance calculée sur l'ensemble des observations). Ces combinaisons linéaires des variables initiales constituent à leur tour des variables sur lesquelles on peut effectuer de nouveaux calculs statistiques. L'avantage de cette technique est double (cf. [Saporta, 1990], p.167 et suivantes).

- Elle n'exige pas un échantillon de référence important, si le nombre de variables compense la faiblesse du nombre d'observations sur chacune.
- Sa validité (statistique, il convient de le préciser) ne dépend pas d'une distribution particulière des observations.

En nous lançant dans l'application de cette méthode, nous avons cherché si nous retrouvions sinon deux ou tout au moins un des axes de notre modèle. Celui qui importait le plus pour notre démarche était le facteur « connaissance-action » (axe vertical sur notre modèle), dont nous aurions voulu par la suite mesurer la corrélation avec les dates de parution (en référence à notre conjecture diachronique).

Chacune des variables utilisées est le nombre des occurrences d'un mot précis. La liste s'en trouve en annexe 4. Ajoutons que pour former la matrice des observations, nous avons retenu un lexique de termes partiellement « désambigués » (essentiellement à partir de l'identification de mots composés, les recherches de cooccurrence ultérieures constituant déjà un travail d'interprétation).

A.1. Résultats de l'analyse.

Au terme de l'analyse, on constate que sept facteurs ont été nécessaires pour « expliquer » 91% de la variance. La composition de quatre d'entre eux (couvrant 68% de la variance) est recensée de manière complète et simplifiée en annexe 4.

Nous avons comparé ces résultats au modèle théorique, et nous avons identifié l'un des facteurs comme recouvrant en partie l'un des axes de ce modèle. Il s'agit en l'occurrence du premier que les calculs dégagent, qui « explique » près de 26 % de la dispersion des observations. Le tableau suivant en donne la composition, en ne retenant que les corrélations les plus significatives (un r, coefficient de corrélation, supérieur en valeur absolue à 0,5).

Facteur 1 (corrélations les plus importantes > 0,5)	
%ge de variance expliqué :	25,7%
cumulé :	25,7%
Corrélation négative	Corrélation positive
Changement *	Actualisation *
Cycle de vie *	Adaptation
Dynamique *	Budget *
Expérience	Comptabilité analytique *
Modification produit *	Comptabilité générale *
Optimisation	Ecart *
Processus *	Efficacité *
Réactivité *	Etude *
Réduction de retard *	Evaluation *
Reporting	Fréquence TdB
Target Costing *	Incertitude
	Norme *
	Prévision *
	Statistique *
	Veille

**Tableau 1 : Composition du premier facteur
dégagé par l'analyse en composantes principales.**

En nous reportant à l'analyse qualitative, nous avons remarqué que la plupart des termes à corrélation positive avaient trait à une conception du temps de la connaissance, alors que les mots à corrélation négative se rattachaient plus particulièrement à l'action. Dans le tableau 1, les variables prises en compte qui nous ont permis de formuler cette hypothèse sont marquées d'un astérisque. Si nous les en extrayons (du moins celles qui, a priori, nous ont semblé se rattacher sans ambiguïté), nous obtenons la liste suivante.

Corrélation négative	Corrélation positive
Changement	Actualisation
Cycle de vie	Budget
Dynamique	Comptabilité analytique
Modification produit	Comptabilité générale
Processus	Ecart
Réactivité	Efficacité
Réduction de retard	Etude
Target Costing	Evaluation
	Norme
	Prévision
	Statistique

**Tableau 2 : Rapprochement du modèle théorique
et de l'analyse en composantes principales.**

La matrice de corrélation (simplifiée) entre les outils, présentée en annexe 4, vient largement appuyer cette interprétation. Le tableau suivant, donne des exemples d'associations fortes entre certains mots (corrélation positive supérieure à 0,7). On remarque ici, qu'à l'exception du terme ambigu de « veille », l'ensemble de ces relations forme un « pôle » de notions rattachables, dans notre modèle, à un temps de la connaissance.

Budget	Comptabilité analytique Ecart Etude Norme Tableau de Bord Veille
Comptabilité Générale	Standard Tableau de Bord
Etude	Norme Comptabilité analytique
Prévision	Tendance

Tableau 3 : Exemples d'associations de termes ($r > 0,7$)

Nous n'avons pas su dégager une interprétation forte des autres facteurs, que ce soit en rapport à notre modèle ou sans nous donner d'*a-priori*. Le second facteur (voir annexe 4), composé essentiellement à partir de corrélations positives, est un « fourre-tout » (d'un point de vue conceptuel). Tout au plus, on peut l'interpréter comme la variable qui combine des termes récents. Lorsque nous confrontons cette hypothèse à un calcul de corrélation avec les dates de parution, on obtient un r^2 de 16% (ce qui permet de dire que l'hypothèse d'indépendance entre la date de parution et le second facteur est à rejeter). Les troisième et quatrième composantes, pour leur part, différencient les ouvrages sur des termes dont le rapprochement fait difficilement l'objet d'une interprétation. Les corrélations de ces variables composées avec les dates d'édition sont faibles (coefficient de détermination de loin inférieures à 10%). Pour cette raison nous n'y avons pas consacré plus d'attention.

Notons que l'axe « passé-futur » n'est pas ressorti des ces analyses.

Le premier facteur, en revanche, s'interprète comme la variable de l'axe vertical de notre modèle, c'est-à-dire la « connaissance-action » (ou encore rapport à l'incertain). Afin de contrôler si notre conjecture (sur l'évolution des conceptions temporelles vers un temps de l'action) n'était pas fantaisiste, du moins en termes de vocabulaire, nous avons effectué un calcul de corrélation entre cette composante (combinant plus d'un quart des variables) et les dates de parution des différents ouvrages. Le coefficient de détermination que nous obtenons est de 0,30, ce qui s'interprète comme dénotant une dépendance statistique significative entre les deux variables considérées. Par ailleurs, le signe de la corrélation r est négatif. Cela indique que, plus on avance dans le temps, plus on s'oriente vers des conceptions de l'action (dans les limites de la corrélation estimée).

A.2. Interprétation des résultats : limites d'une analyse statistique sur des données lexicographiques brutes.

Avant d'interpréter de tels résultats statistiques, il convient d'en annoncer tout de suite les limites, que nous croyons pouvoir classer selon trois problématiques : le modèle théorique à partir duquel nous essayons de lire ces issues chiffrées, la méthode d'obtention de ces dernières, et les contraintes liées à notre démarche générale de recherche.

Limites liées au modèle théorique.

Notre modèle théorique est censé différencier d'abord des groupes de termes, et non des ouvrages. Son rôle discriminant sur l'échantillon de textes analysés revêt une importance particulière au regard de notre conjecture diachronique. Or cette conjecture porte exclusivement sur l'axe « connaissance-action » du modèle. Par conséquent, le fait que le facteur « passé-futur » ne se dégage pas (d'une manière significative) d'une analyse en composantes principales ne remet pas en cause fondamentalement ce cadre théorique. Cet aspect des résultats est d'autant moins surprenant, qu'au terme de l'analyse qualitative, nous avons pu remarquer que les auteurs prenaient systématiquement en considération à la fois les orientations vers le passé et le futur. De plus, l'importance accordée à l'un ou l'autre ne variait pas notablement entre les textes.

Limites liées à la méthode.

Une analyse en composantes principales - faut-il le rappeler ? - traite les mots comme n'importe quelle autre donnée. Elle ne fera pas le tri entre les termes les plus significatifs et ceux qui le sont le moins, d'un point de vue théorique. La base de calcul est la valeur accordée à une variable pour un sujet de l'échantillon. En d'autres termes, les mots ambigus du point de vue de notre modèle sont traités de la même manière que les autres. Par exemple, le terme de « reporting », selon les auteurs, est attachable théoriquement à une attitude rétrospective, réactive, voire prospective et proactive. Le traitement statistique considère la variable « reporting » comme univoque.

Nous aurions pu nous proposer de réitérer cette analyse avec une liste - plus importante - de termes « désambigués ». Nous ne l'avons pas fait pour une raison principale : comme nous l'avons suggéré au chapitre V, la procédure de « désambiguation », dans la mesure où elle intègre dans sa démarche le choix des mots déjà attachés pour les calculs de cooccurrence, est un acte interprétatif qui s'ajoute au relevé des termes pouvant évoquer une conception du temps précise. En d'autres termes, recommencer cette procédure sur des données « digérées » reviendrait en grande partie à confirmer artificiellement le fruit de notre d'interprétation. Un

tel cheminement ne nous paraissait pas rigoureux., et nous avons préféré nous en tenir à des calculs sur des données quasiment « brutes ».

Limites liées à notre démarche d'analyse.

Dans le chapitre V du présent mémoire, nous avons expliqué selon quels critères notre échantillon d'étude a été constitué. Les résultats des calculs de corrélation se sont révélés satisfaisants, mais il est nécessaire d'en rappeler les limites. La mise en oeuvre d'une telle méthode, contrairement à celle des composantes principales, demande généralement un nombre important d'observations, or nous avons travaillé sur dix ouvrages. Cela signifie qu'un sujet « exceptionnel », eu égard aux valeurs obtenues pour les corrélations, peut avoir un impact déterminant sur l'issue des calculs, et cette influence peut aller dans le sens des hypothèses de départ, ou les contredire. De surcroît, pour contrôler d'éventuels effets de mimétisme, nous avons retenu plusieurs textes pour une même année, ce qui, classiquement, réduit la dispersion des dates d'édition.

Petit effectif, qui plus est ramassé par paquets sur l'une des variables : voilà autant de raisons d'obtenir des résultats de corrélation peu satisfaisants. Conscient de cette limite, nous avons cherché à en appréhender la portée. De ce point de vue, une représentation graphique peut être utile.

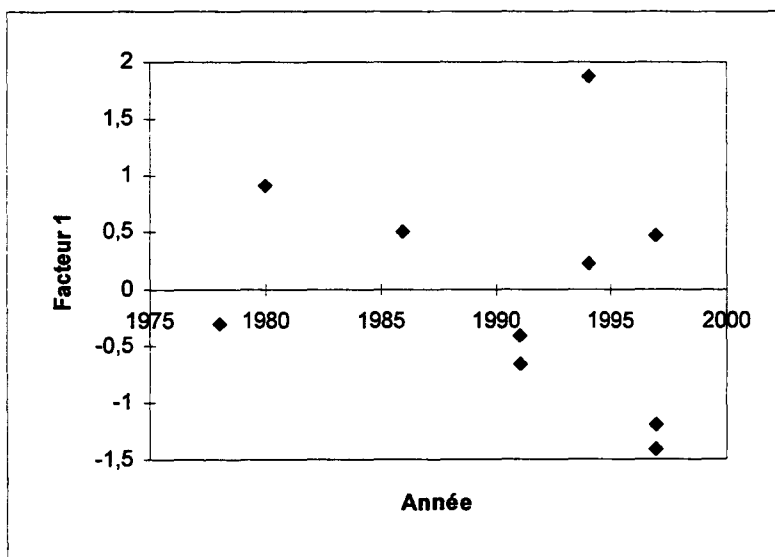


Figure 1 : Graphe de variation du facteur 1 en fonction de l'année d'édition.

On remarquera dans la figure 1, que deux ouvrages semblent de fait s'écarter de la tendance générale. Il s'agit de [Gervais, 1994] et [Bouquin, 1997]. Pour vérifier leur impact statistique sur les calculs de corrélation, nous avons effectué ces derniers :

- sur un échantillon réduit (ne prenant pas en compte ces deux observations), ce qui permet d'obtenir un coefficient de détermination de 0,45 au lieu de 0,30 ;
- ensuite sur l'échantillon non-réduit, mais en modifiant (artificiellement, c'est à dire en conservant les calculs sur les dates respectives de 1994 et 1997) les dates d'édition des deux textes (1983 pour M. Gervais, 1986 pour H. Bouquin¹), ce qui élève le coefficient de détermination à 0,45 ;

Il est bien clair que les résultats de ces manipulations n'ont pour objet que la mise en évidence plus précise d'une tendance déjà révélée par le test statistique sur les données intégrales et non modifiées. Les résultats de ces calculs ne peuvent en aucun cas s'insérer dans nos conclusions, dans la mesure où les textes « déplacés » ont été modifiés entre les décennies 1980 et 1990. Si nous nous permettons une telle démarche, c'est en raison des remarques que nous avons formulées en phase qualitative à propos des deux ouvrages, selon lesquelles les conceptions temporelles, chez ces deux auteurs, n'ont pas profondément changé. Ainsi, il est intéressant de constater que ces deux opérations modifient le coefficient de détermination de la même quantité (à deux décimales près). Cela laisserait penser que la faible dispersion des dates d'édition a eu un impact lui-même faible sur le résultat (puisque, dans le premier cas, nous avons réduit la dispersion, et dans le second, nous l'avons accrue).

Néanmoins, au terme de cette étape, il convient de retenir les chiffres obtenus en respectant nos hypothèses de départ. Nous tenons ainsi compte du fait que certains ouvrages aujourd'hui disponibles créent une réalité autre que celle suscitée par la tendance générale.

Interprétation des résultats.

Ainsi, au regard des exigences méthodologiques énoncées au chapitre V du présent mémoire, les résultats de l'analyse en composantes principales effectuée sur des données lexicales quasiment « brutes » doivent être lus avec circonspection. Néanmoins, il semble que

¹ Il s'agit en fait de la date de :

- la première édition pour l'ouvrage de H. Bouquin ;
- la seconde édition pour l'ouvrage de M. Gervais.

Nous nous sommes permis cette modification en référence à notre analyse qualitative, qui, en termes de conceptions temporelles, ne relevait pas de changements majeurs entre les différentes versions de ces textes.

les contraintes que nous nous sommes imposées pour réaliser un travail plus détaillé par la suite aient plutôt contribué à limiter les issues des calculs présentés ici.

En conséquence, que retenir de cette première étape ?

Tout d'abord, nous avons mis en évidence que près de 26% des différences lexicales entre les ouvrages s'expliquent par un facteur interprétable comme l'axe vertical de notre modèle théorique, à savoir l'axe « connaissance-action ».

Ensuite, au regard de notre conjecture diachronique, nous avons relevé que ce facteur était lié à la variable « date d'édition », avec un coefficient de détermination de 0,30.

Nous nous croyons fondé à en conclure qu'une part non négligeable des différences de vocabulaire entre les ouvrages s'interprète par des écarts de conceptions temporelles (i.e. entre un temps de l'action et un temps de la connaissance), lesquelles ont évolué significativement entre 1978 et 1997.

Nous allons à présent entrer dans le détail de ces résultats.

B. Résultats bruts de l'analyse quantitative.

L'analyse quantitative menée sur l'échantillon d'étude défini au chapitre V de ce mémoire est fondée sur une démarche qui combine des dénombrements bruts et, dans une (bien) moindre mesure, des actes d'interprétation. En effet, les analyses de cooccurrence utilisées dans les procédures de « désambiguation » sont toujours entreprises à l'initiative du chercheur, sur des termes que ce dernier a désignés (une mesure systématique et exhaustive de cooccurrences est combinatoirement impossible à réaliser avec un outil informatique conventionnel). Là où les calculs statistiques bruts ont permis de dégager une tendance générale, l'analyse quantitative par catégories permet d'en donner les détails.

La présentation des résultats de cette démarche se fera en deux temps. D'abord, lesdits résultats (issus de notre modèle théorique) seront confrontés à la conjecture selon laquelle les conceptions temporelles ont évolué dans la littérature de contrôle de gestion. Ensuite, il sera intéressant de se pencher sur la teneur lexicale de chacune de ces conceptions.

B.1. Confrontation des résultats quantitatifs à la conjecture diachronique.

Comme nous l'avons signalé aux chapitres IV et V, il est souhaitable que notre conjecture diachronique soit confrontée à la synthèse des analyses qualitative et quantitative. En conséquence, les résultats présentés ici ne feront l'objet d'une interprétation approfondie que dans le paragraphe suivant (C).

Les parts relatives à chaque attitude sont consignées, par ouvrage, dans le tableau suivant. Le détail de constitution de ces dernières est restitué en annexe 1. Nous rappelons que cette valeur résulte du quotient des occurrences classées dans chacune des catégories par l'effectif total des occurrences (des termes attachés à l'une au moins des attitudes du modèle).

OUVRAGE	ANNEE	RETROSPECTION	PROSPECTIVE	REACTION	PROACTION
JORDAN	1978	30,6%	63,4%	2,1%	3,9%
ABTEY	1980	45,8%	51,0%	3,3%	0,0%
ARDOIN	1986	31,1%	65,7%	0,5%	2,7%
DUPUY	1991	22,6%	57,5%	6,1%	13,8%
LORINO 1	1991	16,1%	23,2%	19,9%	40,8%
BESCOS	1994	19,0%	22,2%	18,0%	40,9%
GERVAIS	1994	33,4%	41,4%	9,1%	16,0%
BOUQUIN	1997	13,8%	56,2%	13,4%	16,7%
BURLAUD	1997	21,8%	30,8%	17,5%	29,9%
LORINO 2	1997	8,2%	30,5%	12,8%	48,6%

**Tableau 4 : Part relative de chaque attitude,
calcul par ouvrage**

Le diagramme suivant reprend ces résultats sous une forme graphique. L'ordre de présentation des ouvrages (et cette remarque vaut pour la suite) est conforme à la chronologie de parution. Les textes d'une même année sont distingués par l'initiale du nom du premier auteur.

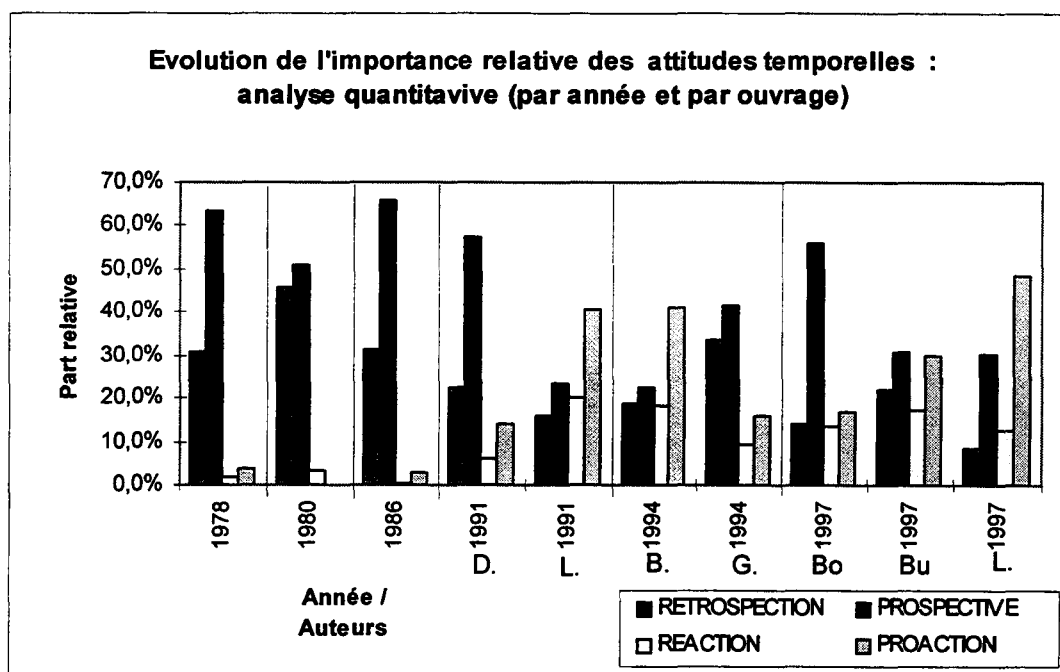


Figure 2 : Evolution de l'importance relative des attitudes temporelles.

Représentation graphique.

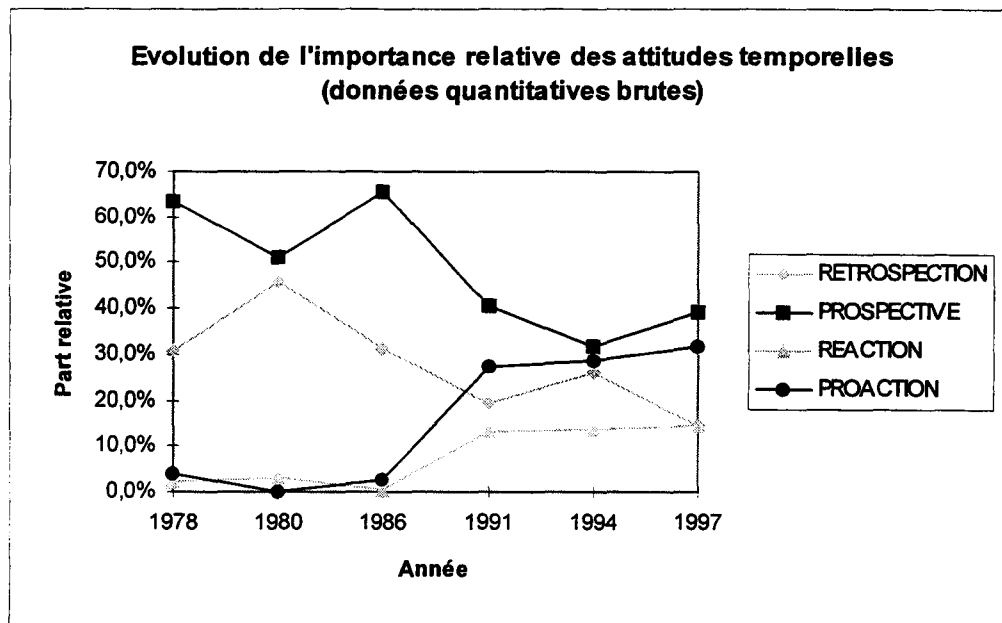
Cette présentation des résultats mettant peu en évidence les grandes tendances, nous la complétons par un tableau synthétique qui, pour les années comportant plusieurs ouvrages, retient une valeur moyenne (cf. chapitre V).

ANNEE	RETROSPECTION	PROSPECTIVE	REACTION	PROACTION
1978	30,6%	63,4%	2,1%	3,9%
1980	45,8%	51,0%	3,3%	0,0%
1986	31,1%	65,7%	0,5%	2,7%
1991	19,3%	40,4%	13,0%	27,3%
1994	26,2%	31,8%	13,6%	28,5%
1997	14,6%	39,2%	14,5%	31,7%

Tableau 5 : Part relative de chaque attitude

par année d'édition considérée.

Ces données, sur une échelle chronologique non normée, permettent d'obtenir le graphique de tendance suivant.



**Figure 3 : Evolution de l'importance relative
des attitudes temporelles.**

Un premier examen de ces résultats, confronté au corps de postulats et d'hypothèses que nous nous sommes donné (cf. l'introduction et les quatre premiers chapitres de ce mémoire), nous amène à formuler un ensemble de propositions, la première portant sur des considérations générales.

P1 - Proposition générale : au vu des résultats quantitatifs, les conceptions du temps (relatives à notre modèle théorique) ont évolué de la « connaissance » vers l'« action ». En d'autres termes, le rapport à l'incertain évolue vers une relative acceptation.

En effet :

P2 - jusqu'au milieu des années 1980, les deux attitudes mises en avant par les auteurs de contrôle de gestion sont la prospective et la rétrospection ; après 1994, on parvient à une situation plus équilibrée entre les quatre catégories de notre modèle, où dominent la proaction et la prospective ;

P3 - ce mouvement s'explique par :

- une tendance générale de la rétrospection et de la prospective à perdre de l'importance dans la littérature de contrôle de gestion ;
- l'émergence, dans cette même littérature, des attitudes proactives et réactives.

Evidemment, ces propositions d'ordre général devront être reformulées plus précisément au regard de chaque attitude. Nous le ferons dans le paragraphe suivant, en tenant compte des résultats qualitatifs.

B.2. Approche lexicographique des résultats.

Les remarques que nous formulons ici viennent enrichir, éclairer, parfois modérer les hypothèses provisoires énoncées précédemment. Ces remarques sont essentiellement fondées sur le regroupement de termes rattachés par l'ensemble des auteurs à chacune des catégories de notre modèle. Ces listes sont présentées de manière extensive en annexe 2. Nous en proposons ici une version simplifiée, ne retenant que les mots les plus fréquents (dont la part relative dans la catégorie est supérieure à 10%). En troisième colonne, on trouvera le nombre d'ouvrages dans lesquels le mot est rencontré *et* associé à une des attitudes du modèle.

Attitude	Part relative	Nombre d'ouvrages
Rétrospection		
Ecart (calcul et analyse)	21,5%	10
Comptabilité analytique	12,8%	6
Standard	11,2%	10
Evaluation	10,7%	9
Prospective		
Budget	25,0%	10
Objectif	14,9%	10
Plan	14,5%	10
Prévision	13,2%	10
Stratégie	11,8%	10
Réaction		
Suivi	12,9%	8
Délai (raccourcissement)	10,5%	4
Proaction		
Processus	23,4%	4
ABC	14,8%	2
Projet	12,8%	8

**Tableau 6 : Liste des termes les plus fréquemment rencontrés,
par catégorie.**

Après avoir examiné cet aspect de nos résultats, nous avons considéré qu'il était essentiel de restituer les hypothèses que nous en avons dégagées. Nous pouvons les présenter sous la forme de deux remarques fondamentales.

R-1. Les lexiques de la rétrospection et de la prospective sont concentrés, précis et partagés.

- Concentrés, parce que :
 - plus de 46% des occurrences attachées à la rétrospection sont couvertes par 4 termes (ou familles de termes : écarts, comptabilité analytique, standard, évaluation) ;
 - près de 80% des occurrences attachées à la prospective sont couvertes par 5 termes (ou familles de termes du type budget, objectif, plan, prévision, stratégie). Aucun autre mot pris seul ne couvre plus de 3% des occurrences.

- Précis, car les termes les plus caractéristiques sont pour la plupart univoques (les autres se rattachant pour la grande majorité des occurrences à ces deux attitudes).

- Partagés dans la mesure où ils sont présents dans pratiquement tous les ouvrages. Il faut faire exception de la « comptabilité analytique », rétrospective, et représentée dans 6 ouvrages, anciens pour trois d'entre eux, les autres, plus récents, se situant dans une approche critique.

R-2. Les lexiques de la réaction et de la proaction sont concentrés, mais ils s'avèrent plus imprécis, et plus soumis aux particularismes que ceux de la rétrospection et de la prospective.

- *Concentrés, mais relativement moins* que ceux évoqués plus haut, parce que :
 - 42% des occurrences attachées à la réaction sont couvertes par 4 termes (ou familles de termes) ;
 - 41% des occurrences attachées à la réaction sont couvertes par 3 termes (ou familles de termes). Aucun autre mot pris seul ne couvre plus de 6% des occurrences.
- Plus imprécis, parce que la plupart des termes qui les composent, et notamment les plus fréquents, ont dû être « désambigués » pour pouvoir en faire partie. Les mots les moins équivoques sont dans la plupart des cas peu fréquents et peu partagés.
- Plus soumis aux particularismes, dans la mesure où ce vocabulaire est peu partagé, surtout en ce qui concerne les termes les plus fréquents. Une analyse au T de Student révèle des différences de moyenne significatives dans 3 comparaisons sur quatre². Un autre calcul peut se révéler plus évocateur des différences de dispersion entre les ouvrages ; il s'agit de comparer les résultats des tests de corrélation entre les occurrences relatives et le nombre d'ouvrages où les termes apparaissent (deuxième et troisième colonnes de nos tableaux en annexe 3). Le tableau suivant en rend compte.

² Ces tests ont été effectués à un seuil de 5%, sur les couples d'observations (prospective, proaction), (rétrospection, proaction), (prospective, réaction), (rétrospection, réaction). Seul le dernier couple n'a pas donné un T de Student significatif. Nous n'insistons pas plus sur ces calculs car nous savons qu'ils n'ont de valeur qu'effectués sur des valeurs dont la distribution suit une loi normale, et que donc leur interprétation sur des observations « quelconques » est toujours sujette à caution.

Coefficients de détermination	
Rétrospection	0,62
Prospective	0,62
Réaction	0,21
Proaction	0,08

**Tableau 7 : Corrélations entre fréquences globales d'occurrence
et nombre d'ouvrages**

Il semble logique que le nombre d'occurrences dépende significativement du nombre d'ouvrages où le terme concerné apparaît. Or, les résultats du calcul nous permettent de constater que ce n'est pas le cas pour la proaction, et que pour la réaction, le coefficient de détermination est faible comparé à celui de la prospective et de la rétrospection. C'est pourquoi nous pouvons dire que le vocabulaire relatif aux attitudes de l'« action » est beaucoup plus dispersé et moins cohérent que celui relatif à la « connaissance ».

Comment fournir une interprétation de cet ensemble de remarques ? La confrontation de ces résultats avec l'hypothèse diachronique énoncée précédemment est éclairante. Ces deux aspects de l'analyse quantitative, l'un diachronique, l'autre synchronique, sont complémentaires. Le premier permet de comprendre le second. Et le second offre la possibilité d'enrichir le premier. En effet, si l'on admet que l'on a mis en évidence une émergence de nouvelles conceptions temporelles, on comprend pourquoi le vocabulaire lié à ces dernières est relativement imprécis, incohérent et dispersé, alors que des attitudes installées dans des habitudes de discours (la prospective et la rétrospection) possèdent une base lexicale consolidée, ancrée dans le langage, et caractéristique. D'un autre côté, la relative faiblesse du vocabulaire attaché à certaines attitudes est significative du caractère récent de leur émergence. Pour synthétiser ces points de vue, une quatrième proposition peut être formulée.

P4 - Le développement récent de conceptions liées au temps de l'action à la fois explicite et se manifeste par la formation erratique, hésitante, d'un vocabulaire spécifique.

Ce dernier énoncé tend à confirmer, d'un point de vue méthodologique, qu'une analyse quantitative ne peut se restreindre à l'étude de grandes masses, mais, qu'au contraire, elle doit s'enrichir d'une approche lexicographique détaillée (à l'intérieur de ces masses).

Nous pouvons à présent nous intéresser au rapprochement des travaux quantitatifs et qualitatifs sur lesquels est fondée notre recherche.

C. Synthèse des analyses.

Les principes du rapprochement des résultats quantitatifs et qualitatifs sont précisés au chapitre IV. La mise en oeuvre en est détaillée en annexe 3. Ce paragraphe est donc consacré à la présentation de ces résultats synthétiques, ainsi qu'à leur interprétation.

Nous aborderons ce propos en deux étapes. La première consistera à reprendre l'hypothèse d'évolution des conceptions temporelles avec les données synthétiques. La seconde sera consacrée à la compréhension de ces résultats, en les commentant de manière détaillée, et en reprenant chaque ouvrage étudié.

C.1. Résultats quantitatifs « corrigés » par l'analyse qualitative.

L'un des moyens de représenter l'importance relative des attitudes de notre modèle théorique dans un discours consiste à dénombrer les occurrences des termes qui leur sont respectivement associés. Un second mode d'appréhension du « pouvoir créateur » des choses dites ou écrites passe par la manière dont celles-ci sont présentées. Dans le cadre d'un manuel de contrôle de gestion, la « présentation » passe essentiellement - nous l'avons supposé - par le processus didactique. Les données que nous présentons ici résultent d'une synthèse de ces deux modes d'approche (cf. chapitre V et annexe 3 de ce mémoire).

Le tableau suivant restitue les calculs d'occurrence du paragraphe précédent, « corrigés » par la prise en compte du processus didactique. On remarquera d'emblée que ces chiffres, pour la plupart, ne diffèrent pas significativement de ceux présentés plus haut. La faible différenciation des attitudes sur l'échelle qualitative y est pour beaucoup. Néanmoins, il semble que les tendances déjà relevées apparaissent plus clairement et de manière plus régulière grâce à ces données.

OUVRAGE	ANNEE	RETROSPECTION	PROSPECTIVE	REACTION	PROACTION
JORDAN	1978	33,2%	59,3%	3,3%	4,2%
ABTEY	1980	40,8%	53,1%	3,9%	2,2%
ARDOIN	1986	36,4%	50,9%	5,9%	6,8%
DUPUY	1991	25,2%	48,7%	18,2%	7,9%
LORINO 1	1991	11,3%	30,2%	21,5%	37,0%
BESCOS	1994	20,9%	29,5%	20,5%	29,2%
GERVAIS	1994	23,6%	32,7%	13,4%	30,2%
BOUQUIN	1997	16,5%	36,9%	22,8%	23,9%
BURLAUD	1997	12,6%	30,8%	26,1%	30,5%
LORINO 2	1997	10,6%	29,7%	23,6%	36,0%

Tableau 8 : Part relative de chaque attitude, calcul par ouvrage (données synthétiques).

Pour permettre de visualiser ces résultats, nous reprenons la forme du diagramme en bâtons.

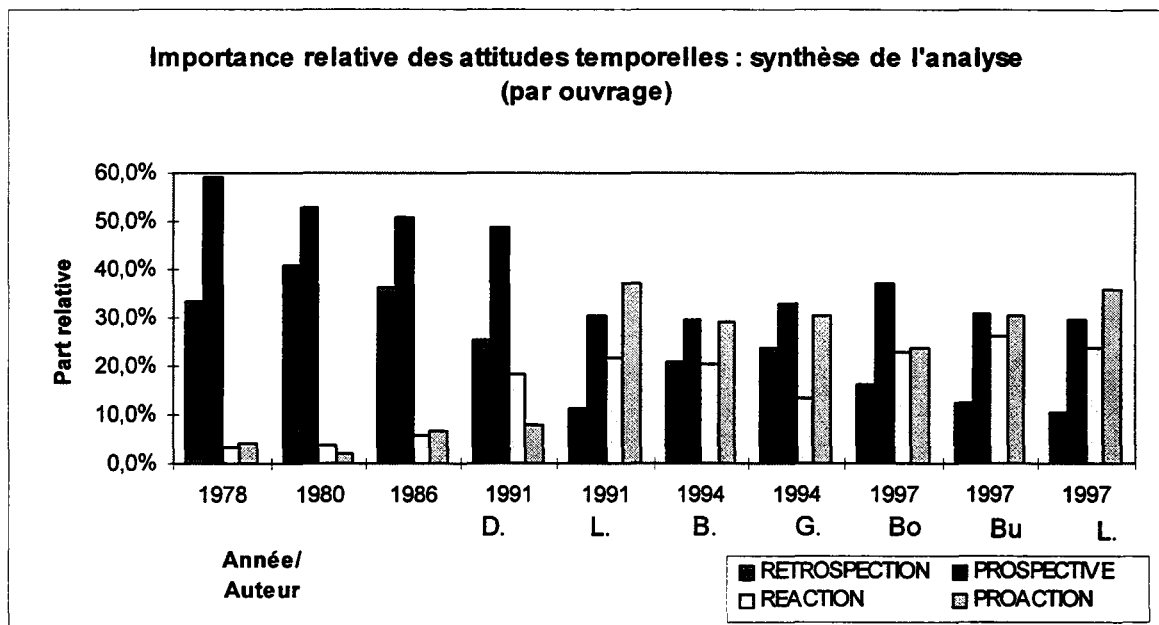


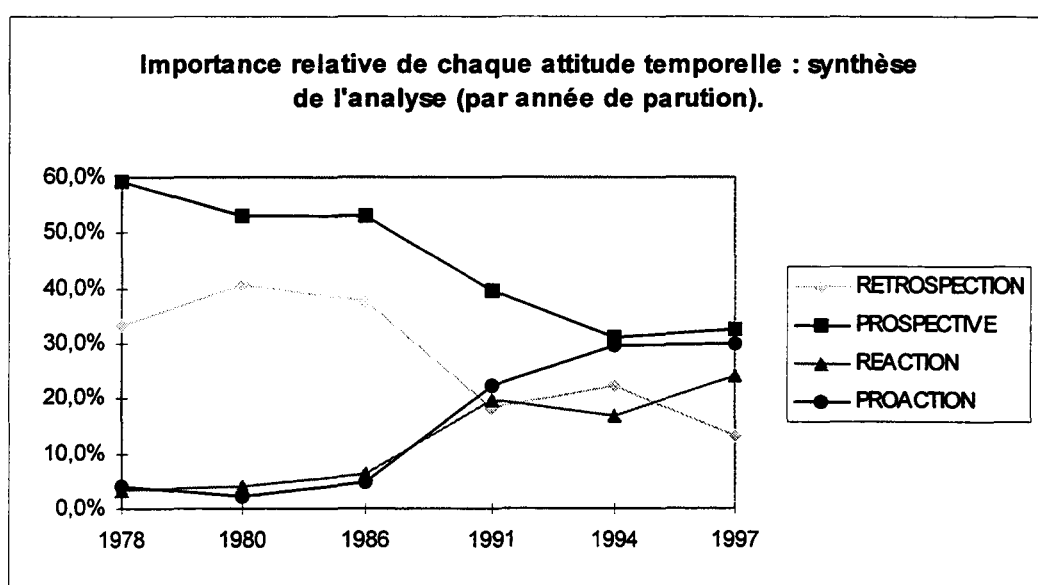
Figure 4 : Evolution de l'importance relative des attitudes temporelles.

Synthèse des analyses.

Afin de mieux représenter les tendances sur une période donnée, nous adoptons de nouveau le système des moyennes arithmétiques par année, et la représentation graphique (par point sur échelle non normée) qui l'accompagne au paragraphe précédent.

ANNEE	RETROSPECTION	PROSPECTIVE	REACTION	PROACTION
1978	33,2%	59,3%	3,3%	4,2%
1980	40,8%	53,1%	3,9%	2,2%
1986	37,8%	52,9%	6,1%	3,1%
1991	18,3%	39,5%	19,8%	22,4%
1994	22,2%	31,1%	16,9%	29,7%
1997	13,2%	32,5%	24,2%	30,1%

**Tableau 9 : Part relative de chaque attitude
par année d'édition considérée.**



**Figure 5 : Evolution de l'importance relative
des attitudes temporelles - Synthèse des analyses.**

Ces résultats gagnent en valeur si nous les comparons à ceux effectués sur les données quantitatives brutes. Cela nous donne l'occasion de prendre en compte des considérations par catégories. En examinant aussi bien les chiffres que les graphiques, nous remarquons en effet que :

- la perte de vitesse de la rétrospection se trouve confirmée, sans modifications particulières ;

- la régression de la prospective est plus marquée, plus régulière, sa stabilisation moins prononcée ;
- l'émergence de la proaction demeure confirmée ;
- celle de la réaction semble plus marquée.

Il convient à présent de détailler - ce que nous n'avons pas fait jusqu'ici - les différences de position selon les ouvrages. Il faut remarquer en premier lieu que la prise en compte du processus didactique, c'est à dire de la cotation sur l'échelle qualitative, contribue partiellement à réduire les écarts quantitatifs entre les textes. Ce « lissage » involontaire, quoique compréhensible (du fait de la faible dispersion des cotations qualitatives), apparaît surtout entre les ouvrages parus dans une même année. Ainsi, dans le tableau 8 et la figure 4, deux « grandes périodes » se dégagent : celle des années 1990, et celle qui les précède. Seul [Dupuy, 1991] semble échapper à cette tendance, du moins en ce qui concerne la prospective.

Avec les limites que nous leur avons reconnues, les calculs statistiques viennent appuyer cette interprétation. Nous avons d'abord séparé la période étudiée en deux blocs : les années 1970-1980, puis les années 1990. Sur ces deux sous-échantillons, nous avons calculé les moyennes et les écarts types, lesquelles ont pu nous permettre d'effectuer le test du T de Student. Les résultats sont consignés dans le tableau suivant.

	Rétrospection	Prospective	Réaction	Proaction
Moyenne années 70-80	36,8%	54,4%	4,3%	4,4%
Moyenne années 90.	17,3%	34,1%	20,9%	27,8%
Ecart type années 70-80	3,8%	4,3%	1,4%	2,3%
Ecart type années 90	6,0%	6,9%	4,1%	9,8%
T-Student	4,37	3,97	7,04	4,65

**Tableau 10 : Calculs de dispersion et de comparaison
entre les années 1970-1980 et les années 1990.**

Avant de nous intéresser au test (voir la remarque 4), dont l'importance doit être relativisée dans ce cas précis, nous pouvons formuler une série de remarques sur ces calculs, qui viennent soutenir l'observation générale que nous avons énoncée précédemment.

R'1 - Les différences entre ouvrages sont plus fortes dans la deuxième période que pendant la première, et ce malgré le fait que les effectifs soient plus faibles pour les années 1970-1980. Cela est particulièrement frappant pour la rétrospection et la prospective, qui, après avoir fait l'objet d'un relatif consensus, sont remises en cause de manière erratique par différents auteurs. Cette remarque vient corroborer la proposition P4, selon laquelle, du moins **en ce qui concerne les conceptions temporelles, le contrôle de gestion est une discipline qui « se cherche »** (en ce sens qu'elle recherche sinon une « image de soi », du moins un vocabulaire partagé et consolidé).

R'2 - La proaction est l'attitude qui, dans les années 1990, suscite les différences les plus grandes entre les ouvrages (le plus grand écart-type, pour être précis). La réaction est - semble-t-il - une attitude plus consensuelle. Lorsqu'on considère le vocabulaire attaché à chacune de ces catégories (tableau 6 de ce chapitre et annexe 2), ainsi que le tableau 7 de ce chapitre, on peut comprendre l'écart entre ces deux attitudes « émergentes ». La réaction possède tout de même un lexique plus consolidé que la proaction, ne serait-ce qu'en raison du fait que le vocabulaire réactif s'est d'abord forgé dans le domaine des systèmes de production, avant d'entrer dans celui du contrôle de gestion. De leur côté, les attitudes proactives se rapportent plus à des principes, des « manières d'utiliser » des outils, qu'à ces outils-mêmes. Nous renvoyons, pour illustrer notre propos, aux commentaires des analyses qualitatives de [Lorino, 1991], [Bescos & Mendoza, 1994], [Lorino, 1997] et [Burlaud & Simon, 1997] (chapitre VI du présent mémoire). Ainsi, nous pouvons dire que **la proaction est l'attitude à la fois la moins consensuelle et la moins consolidée en termes lexicaux.**

R'3 - La prospective demeure l'attitude dominante dans les années 1990. En revanche, la rétrospection fait l'objet d'une remise en cause générale dans la même période. C'est la proaction, une catégorie « protéiforme » qui s'installe à la seconde place, tout de suite après la prospective. Cela vient étayer la proposition P2. D'une part, nous pouvons dire, en termes plus généraux, que **les conceptions temporelles portées par la littérature de contrôle de gestion sont marquées, dans les années 1990, par un équilibre entre les quatre attitudes de notre modèle.** D'autre part, dans cette littérature, la « priorité au futur » s'est légèrement accentuée (de 59% à 62%), aux dépens des considérations du passé (de 41% à 39%).

R'4 - Les T de Student sont significatifs pour l'ensemble des attitudes. Pour chacune d'elles, les moyennes comparées entre la première et la seconde période sont donc significativement différentes. Ce calcul semble corroborer l'idée selon laquelle **on peut séparer la période étudiée en deux sous périodes : les années 1970-1980, dominées par un temps de la connaissance, et les années 1990, marquées par un équilibre entre les différentes conceptions temporelles.**

L'utilisation des T de Student n'est pas pour autant aussi fiable que si nous travaillions sur des échantillons de grande taille, correspondant à une distribution normale des valeurs observées. Nous avons donc choisi de compléter ce test, qui revient à « discrétiser » la période étudiée, par une étude de corrélation, qui conserve le caractère continu de la variable « dates d'édition ». Le tableau suivant rend compte des calculs de régression effectués entre les occurrences relatives de chaque attitude et cette dernière. Les données traitées pour obtenir ces résultats se retrouvent au tableau 8.

	Rétrospection	Prospective	Réaction	Proaction
Coefficient de détermination	0,72	0,77	0,84	0,66
Coefficient de corrélation	-0,85	-0,88	0,92	0,81

Tableau 11 : Calculs de corrélations entre occurrences « corrigées » (en part relative) et dates d'édition.

Les corrélations obtenues se révèlent très significatives, en dépit de la faible dispersion des dates d'édition. Elles sont positives pour la réaction et la proaction, négatives pour la rétrospection et la prospective. Ces résultats tendent à appuyer l'hypothèse selon laquelle le recul de la prospective et de la rétrospection s'accompagne d'une avancée de la réaction et de la proaction. Cette avancée est en fin de compte ce que nous avons qualifié d'« émergence ».

Il convient ici d'apporter une précision à notre propos. On pourrait objecter à nos propositions d'être fondées sur des comparaisons de parts relatives, et non des mises en regard d'effectifs bruts. Nous répondrions à cela deux choses :

- tout d'abord, les calculs de parts relatives nous ont permis de comparer des ouvrages de taille et de densité différentes ;

- en second lieu, si l'on se réfère aux tableaux d'effectifs de l'annexe 1, on constate que la faiblesse de la réaction et de la proaction (en part relative) est due tout autant à la modicité des effectifs correspondants qu'à l'importance de ceux rattachés à la prospective et à la rétrospection.

C'est aussi pour cette dernière raison que nous nous croyons autorisé à employer le terme d'« émergence » pour qualifier le développement récent des attitudes proactives et réactives dans la littérature de contrôle de gestion.

En revanche, il est nécessaire de modérer les conclusions des tests statistiques présentés dans cette section, et ce pour des raisons qui dépassent les simples contraintes techniques liées à notre échantillon. De fait, nous avons remarqué au paragraphe A (de ce chapitre) que certains ouvrages considérés dans les années 1990 étaient des rééditions de textes parus dans les années 1980. Nous pensons bien sûr à [Bouquin, 1997] et [Gervais, 1994]. Nous avons repris les calculs statistiques en déplaçant artificiellement ces ouvrages (puisque les chiffres demeurent liés aux éditions de 1997 et 1994), comme nous l'avons fait pour l'étude statistique sur les données « brutes ». Les résultats se trouvent effectivement atténués, mais demeurent pour la plupart significatifs, qu'il s'agisse des T de Student (trois cas sur quatre significatifs) ou des corrélations (toutes significatives).

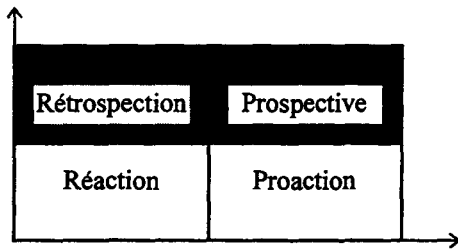
C.2. Interprétation détaillée des résultats.

De l'analyse qualitative n'ont été retenus pour l'instant que les aspects de processus didactique. Le vocabulaire employé par chacun des auteurs n'a pas non plus fait l'objet d'un examen détaillé. C'est au rapprochement de ces résultats avec les grandes tendances dégagées précédemment que cette section est consacrée.

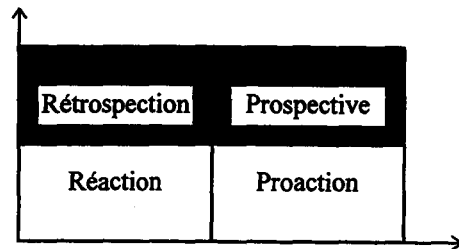
En premier lieu, afin de comparer les positions des ouvrages dans le modèle, nous avons mis en place un formalisme (détaillé au chapitre V). La page suivante (figure 6) rassemble des matrices donnant la « situation » de chaque texte dans notre modèle théorique. Les différentes nuances de gris permettent de préciser à quel niveau se situe l'importance relative (tableau 8) de chaque catégorie. Elles sont très précisément associées à des intervalles précisés dans la légende. La construction de ces derniers est fondée sur la même démarche que celle entreprise pour quantifier notre échelle qualitative (cf. chapitre V et annexe 3 de ce mémoire). De fait, nous avons fait en sorte que chacun embrasse approximativement le même nombre d'observations.

On remarquera, avant d'entrer plus avant dans les détails, la différence (toujours à l'exception de [Dupuy & Rolland, 1991]) entre les ouvrages des années 1970 et 1980 (du moins jusqu'en 1986) et ceux parus dans les années 1990. Par rapport à notre modèle, on assiste au passage d'un déséquilibre « vertical » extrêmement marqué à un équilibre global, laissant néanmoins la priorité aux attitudes orientées vers le futur (un léger déséquilibre « horizontal »).

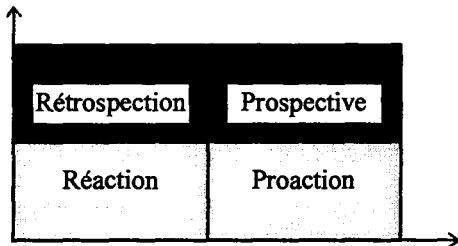
Figure 6 : Synthèse de l'analyse par ouvrage.



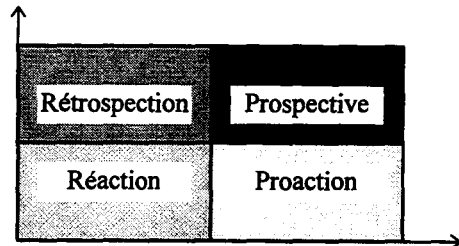
JL. Ardoin et
H. Jordan, 1978



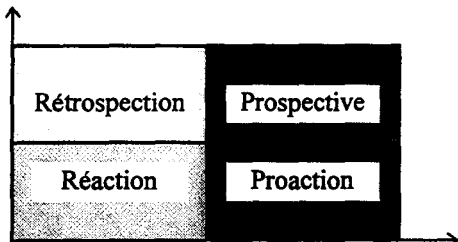
H. Abtey, 1980



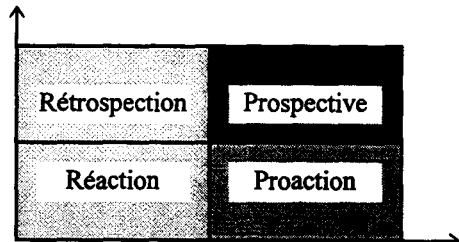
J.L. Ardoin, D. Michel,
J. Schmidt, 1986



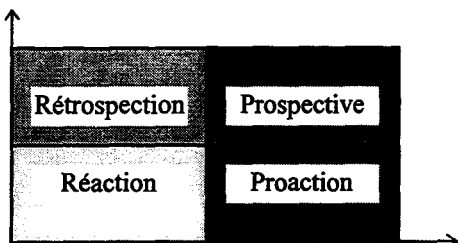
Y. Dupuy, G. Rolland,
1991.



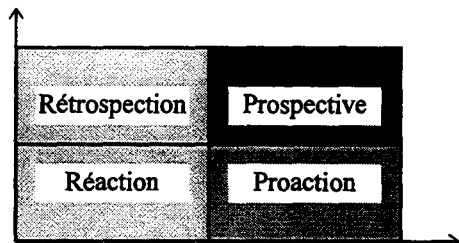
P. Lorino, 1991.



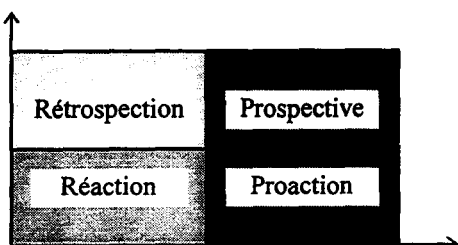
P.L. Bescos,
C. Mendoza, 1994



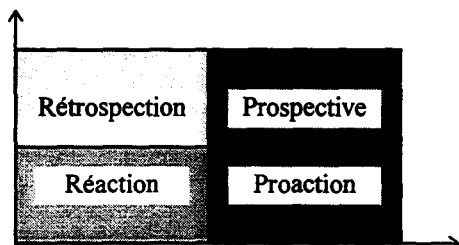
M. Gervais, 1994.



H. Bouquin, 1997.



A. Burlaud, C.J. Simon,
1997.



P. Lorino, 1997.



Cette représentation graphique nous permet de considérer les ouvrages un à un, afin de les situer dans la tendance mise en évidence dans la section précédente et de les mettre en regard les uns avec les autres, notamment à l'intérieur d'une même période. Cette démarche nous offre l'opportunité d'éclairer, de comprendre, de modérer les propositions et remarques formulées plus haut. Pour les détails sur certaines interprétations, on se reportera au propos qui précède ou au chapitre VI.

1°) J.L. Ardoin et H. Jordan, 1978.

L'ouvrage est typique de la période des années 1970-1980, typique en fin de compte de ce que nous avons appelé, en analyse qualitative, une conception traditionnelle du contrôle de gestion. Le vocabulaire employé est pour l'essentiel articulé autour des notions de budgets, plans et objectifs pour la prospective, comptabilité analytique, analyses des résultats et écarts pour la rétrospection. Pour l'époque, l'importance accordée par les auteurs à la prospective par rapport à la rétrospection fait figure de nouveauté. On veut dégager le contrôle de son image de vérification *ex post*. On voit poindre dans ce discours des termes qui fonderont partiellement les attitudes réactives et proactives.

2°) B. H. Abtey, 1980.

En définitive, par rapport à la tendance évoquée pour le cas précédent, l'ouvrage de B.H. Abtey est en relative régression par rapport au texte de 1978. L'image d'un contrôle *a posteriori* est mise à nouveau en avant. La prospective est pour sa part toujours mise en valeur, mais en s'appuyant sur des notions parfois distinctes de celles évoquées précédemment. Au coeur de la conception du contrôle de B.H. Abtey, nous trouvons le budget, fait de prévisions, d'objectifs, et constituant un référentiel d'évaluation *ex post* (l'analyse des écarts). Le terme de « plan », fondamental chez J.L. Ardoin et H. Jordan, n'occupe ici qu'une place très faible. Aucun terme n'est associé à une attitude proactive. La réaction entame une progression qui va se révéler relativement régulière.

3°) J.L. Ardoin, D. Michel, J. Schmidt, 1986

Ce texte, dans son vocabulaire, ressemble en beaucoup de points à celui de 1978. La prospective repose sur les mêmes notions (budget, plan, objectif). La rétrospection s'enrichit de termes nouveaux, liés à des techniques de contrôle de gestion relativement nouvelles, ou plutôt récemment remises au goût du jour (se reporter à [Chandler, 1989]) :

- le « suivi » qui se rapporte à une approche (récente à l'époque) du processus budgétaire, l'évaluation en quasi-permanence de la performance, qui prépare le chemin à des concepts plus réactifs ;
- le découpage en centres de responsabilité, censé faciliter les démarches de mesure et la mise en place d'un volontarisme formel.

Une position « philosophique » forte des auteurs remet en cause les attitudes réactives, censées créer de la « confusion ». Il n'en demeure pas moins que ces derniers présentent de manière détaillée le système des résultats « flash », censé permettre de répondre rapidement à des écarts qui se révéleraient problématiques par rapport au budget préalablement défini.

4°) Y. Dupuy, G. Rolland, 1991.

Dans le processus historique que nous avons construit, cet ouvrage occupe une position transitoire. Il est, dans les années 1990, parmi les textes que nous avons considérés, celui qui reste le plus attaché à une conception très traditionnelle du contrôle, et ce pas seulement en ce qui concerne les conceptions temporelles (cf. Chapitre VI). Prévisions, plans, budgets et écarts sont les maîtres mots de cette approche. En même temps, les deux auteurs accordent une importance particulière à des concepts réactifs et proactifs : les procédures d'alerte, les projets, la flexibilité. Certains outils traditionnels sont considérés au travers de ces nouveaux principes, comme les actions correctives, devant être entreprises le plus rapidement possible une fois le responsable avisé. La comptabilité par activités fait aussi son entrée dans le corpus des notions nouvelles. Pour les deux auteurs, qui lui consacrent une part non négligeable de leur ouvrage, cette technique de comptabilité de gestion permet d'assurer *a priori* une évaluation pertinente et d'engager - avant même les phases d'exécution - les comportements dans une logique plus proche de la réalité des métiers.

5°) P. Lorino, 1991.

Nous changeons ici d' « époque », au sens où nous l'avons laissé entendre plus haut dans ce chapitre. L'ouvrage de P. Lorino n'est en rien transitoire. Il est en rupture, notamment de langage. Si la prospective et la rétrospection portent à peu près sur les mêmes termes, c'est la stratégie qui est désormais promue (comme, dès 1986, chez H. Bouquin), loin devant les notions de plan et de budget (ce qui n'est pas le cas chez H. Bouquin, même en 1997). Les attitudes réactives se fondent sur le lexique en cours de consolidation dans le champ des systèmes de production. Le vocabulaire qui se développe autour de la comptabilité par activités se rattache pour partie à la proaction. Certains outils traditionnels font aussi l'objet

d'approches réactives et proactives (les indicateurs, par exemple). On peut dire en résumé que la lexicographie du contrôle de gestion connaît des changements majeurs à partir de cet ouvrage.

6°) P.L. Bescos et C. Mendoza, 1994.

En parallèle à l'éclairage nouveau que ces deux auteurs apportent sur les nouvelles méthodes de comptabilité et de contrôle de gestion, le changement lexical est ici poussé à son paroxysme. Les termes traditionnels sont généralement très peu fréquents, excepté par rapport à la rétrospection, mais c'est alors pour faire l'objet de critiques. Dans le cadre prospectif, la stratégie prend largement le dessus sur les budgets et les plans (pour les occurrences, le rapport s'évalue, grossièrement, de 1 à 7). La réaction est clairement rattachée aux systèmes de production et à leur lexique propre. La proaction, au contraire, est liée à des termes « émergents » du vocabulaire de la comptabilité par activité (ABC, Processus, Activités), lesquels sont souvent très ambigus (l'ambiguïté se situant dans ce cas entre prospective et proaction) ou encore à de nouvelles approches de techniques et concepts déjà existants (la conception de produits). Comme nous l'avons remarqué dans la phase qualitative, ce texte apparaît à l'époque comme une présentation des méthodes récentes de contrôle de gestion. Dans la mesure où le propos n'a pas pour objet de décrire en détail l'ensemble des activités de contrôle, il semble peu surprenant que son lexique ait, du moins en substance, une position assez extrême. Les relevés d'occurrence et l'analyse du processus didactique en modèrent singulièrement les effets, ce que laisse entendre la matrice représentée en figure 6.

7°) M. Gervais, 1994.

La version étudiée ici, rappelons-le, est la reprise d'un texte édité pour la première fois au début des années 1980 (1983). C'est semble-t-il pour cette raison qu'on retrouve la lexicographie traditionnellement attachée aux conceptions du temps « de la connaissance » (écart, comptabilité analytique pour la rétrospection, budget, prévision, objectif pour la prospective). La réaction est fondée pour l'essentiel sur la « reconception » (dans le sens de la rapidité, de la flexibilité, ou encore de la réactivité) d'outils et de techniques anciens (les tableaux de bord, les actions correctives, l'évaluation, le feed-back). La proaction, pour sa part, est liée une fois de plus aux techniques comptables nouvelles, notamment aux notions d'activité et de projet. On constate aussi que, dans une large mesure, cette lexicographie assimile les principes de flexibilité, de veille, de réduction *a priori* de l'incertitude. Notons que dès 1983, ceux d'adaptation et de régulation prennent déjà une importance particulière.

8°) H. Bouquin, 1997.

L'ouvrage de H. Bouquin se trouve dans la même situation que le précédent. Edité pour la première fois en 1986, ce texte a été remanié en profondeur sur certains sujets en 1997. Le langage employé par l'auteur ne s'en trouve pas pour autant modifié, et l'importance relative des différentes catégories doit relativement peu changer. Du moins, c'est l'hypothèse que nous avançons au terme de la lecture des deux versions. Dans ce texte, une attitude de notre modèle fondamental est particulièrement mise en avant ; il s'agit de la prospective. Elargissant son propos au contrôle stratégique, l'auteur accorde une importance toute particulière à cet aspect du métier. Les mots de « stratégie », de « plan », d'« objectif » et de « budget » occupent les premières places dans le lexique de cet ouvrage. La rétrospection, que l'on peut identifier ici à la postévaluation, est vivement critiquée, en particulier sous la forme du contrôle financier. Le suivi budgétaire sera plutôt un outil réactif qu'une manière de chercher à expliquer ce qui s'est passé pendant les phases d'exécution. La proaction, pour sa part, est essentiellement liée à tout ce que peuvent anticiper un contrôleur de gestion ou un gestionnaire, notamment dans la mise en place des outils. Il s'agira, selon l'auteur, de concevoir ces derniers en cherchant à connaître par avance leurs effets sur les comportements, et donc sur la performance à venir. Enfin, une part du contrôle stratégique relève aussi d'attitudes proactives.

Dans cet ouvrage, la différence entre les deux catégories orientées vers le futur s'interprète essentiellement en termes de rapports à l'incertain. Par rapport aux définitions que nous avons données au chapitre III du présent mémoire, nous avons parfois eu du mal à les différencier.

9°) A. Burlaud, C.J. Simon, 1997.

Le texte que nous proposent A. Burlaud et C.J. Simon est un modèle d'équilibre entre les quatre catégories, bien qu'un peu plus d'importance soit accordée aux attitudes orientées vers le futur. Le vocabulaire attaché au modèle pourrait constituer un lexique type de la littérature de contrôle des décennies 1970 à 1990. Il suffit pour s'en convaincre de comparer son profil (en annexe 1) au tableau 6 (dans sa version intégrale, en annexe 2). Cela s'explique peut-être par le fait que nous soyons en présence d'un ouvrage de réflexion qui en même temps fait la synthèse des différents courants de pensée de la discipline. Ainsi la rétrospection et la prospective reposent sur des outils plutôt classiques du contrôle de gestion, la réaction sur les principes des systèmes de production, la proaction sur ces derniers et sur les méthodes de management par activités.

10°) P. Lorino, 1997

Comme nous l'avons dit en analyse qualitative, cet ouvrage consolide l'ensemble des écrits de son auteur, du moins ceux parus depuis 1989. Dès lors on n'est pas étonné de constater que le lexique rattaché aux conceptions temporelles n'a pas foncièrement évolué entre 1991 et 1997. On s'intéressera plus précisément à l'évolution des rapports entre les quatre attitudes dans ce passage du « contrôle de gestion stratégique » au « pilotage ». Cette dernière notion est de fait plus large que la première et n'abandonne donc pas la dimension stratégique. Au contraire, celle-ci se trouve considérablement renforcée dans le texte le plus récent, où la prospective fait l'objet de développements nouveaux. De même, la part relative de la proaction progresse, à tel point que les attitudes orientées vers le futur représentent 79% des occurrences (contre 64% en 1991). La rétrospection n'apparaît que dans le cadre des propos de l'auteur sur les modes d'apprentissage, notamment par l'utilisation des standards, des écarts et du diagnostic. La réaction, toujours liée au vocabulaire des systèmes de production, régresse considérablement. Dans l'analyse qualitative, nous avons noté que cette dernière était décrite dès 1991 comme un « moindre mal », un palliatif d'éventuelles faiblesses des mesures proactives et rétrospectives, ce qui laissait, dans une certaine mesure, prévoir cette évolution.

Ainsi, nous avons essayé de resituer les ouvrages dans une histoire que nous avons construite à grands traits à partir d'une étude lexicométrique. Il est difficile de considérer l'évolution d'une littérature sans réduire considérablement la portée des propos de chacun des auteurs (ou groupes d'auteurs). Par rapport à notre recherche, nous pourrions dire que les conceptions temporelles sont relativement homogènes dans la période des années 1970 à 1980, avec cependant les anticipations que constituent [Gervais, 1983] et [Bouquin, 1986]. En revanche, dans les années 1990, on assiste à une relative dispersion du discours, partagé entre les tenants de conceptions traditionnelles et les promoteurs d'approches nouvelles, bien que nous ne cherchions pas à faire apparaître des « courants ». Néanmoins, de cet ensemble relativement désordonné, nous avons pu dégager des tendances partagées par à peu près tous les auteurs, à savoir l'affaiblissement des attitudes liées au temps de la connaissance, et le renforcement de celles se rapportant au futur.

D. Une première évaluation de la démarche de recherche.

Si l'on prend en considération l'ensemble des étapes, des choix méthodologiques, qui ont mené à ces résultats, il semble que ce dernier puisse s'évaluer à l'aune d'au moins deux critères³ :

- le modèle théorique à partir duquel les analyses qualitative et quantitative ont été réalisées ;

- l'approche méthodologique employée.

Plus encore que de ces trois éléments pris un à un, la valeur d'un travail de recherche dépend de leur cohérence globale. De ce point de vue, nous avons fait en sorte, tout au long de la démarche, d'assurer ces relations. Il est désormais réservé au lecteur de juger si ces liens ont su être préservés par nos soins.

En revanche, en parcourant une à une les étapes de notre cheminement, nous avons pu constater que certaines caractéristiques de notre approche venaient affaiblir ou renforcer la portée des résultats que nous étions en train de construire. Ce sont ces points que nous voudrions aborder dès à présent, avant d'inscrire les issues de notre démarche dans des cadres plus englobants ou encore de les considérer comme des points de départ d'autres recherches. Nous rappellerons rapidement le projet qui a fondé notre travail. Les limites de nos méthodes ayant été largement évoquées dans les chapitres précédents, nous nous contenterons de signaler celles sur lesquelles il nous a semblé nécessaire de revenir. Enfin, l'essentiel du propos de ce paragraphe sera consacré à une évaluation de certains aspects du modèle théorique autour duquel s'est articulé l'ensemble de notre démarche. Nous nous attacherons en particulier à confronter les approches du temps exprimées par certains auteurs de contrôle de gestion et celles que nous avons cherché à mettre en mots (avec tout ce que cela peut impliquer d'approximations et de maladresses) au cours de ce travail de thèse.

D.1. Les méthodes mises en oeuvre.

L'aspect des méthodes spécifiquement lié à l'utilisation du modèle théorique sera abordé dans la section suivante. Dans ce court propos, nous voudrions seulement rappeler les principaux problèmes liés à notre démarche.

³ Nous reprenons partiellement le modèle présenté en conclusion du chapitre IV du présent mémoire.

Tout d'abord, les ouvrages que nous avons comparés sont de nature différente. Les uns se veulent des manuels complets, alors que les autres doivent se lire comme des textes théoriques, dont certains se limitent volontairement à des aspects précis de la discipline. Cette manière de constituer un échantillon peut paraître entachée par ce que l'on appelle, dans un langage objectiviste (qui n'est pas celui que nous avons adopté), un « biais d'échantillonnage ». En termes constructivistes, le réquisitoire serait beaucoup plus dur. On pourrait dire que nous avons privilégié des ouvrages qui se sont révélés en définitive susceptibles d'appuyer, au travers de l'analyse, la conjecture diachronique formulée au départ. Pour répondre à cette objection possible, nous n'avons qu'un argument, à savoir la rigueur dont nous avons tenté de faire preuve dans le choix des textes, en nous donnant des critères précis *a priori*. Par exemple, rappelons-le, nous avons choisi d'office de prendre en considération les éditions les plus récentes des ouvrages qui étaient parus en plusieurs versions successives (cf. [Gervais, 1994]⁴ et [Bouquin, 1997]). Cette méthode, d'après les tests de sensibilité statistique que nous avons effectués, s'est révélée aller dans le sens de notre conjecture pour ce qui concernait l'analyse des résultats synthétiques. En revanche, les calculs réalisés à la suite de l'analyse en composantes principales se sont avérés affaiblis par ce choix. Le fait de considérer plusieurs textes parus la même année a de manière univoque atténué tout ce qui pouvait se rapporter à des études de corrélation. Ainsi, si « biais » il y a eu, il semble que ces derniers se soient relativement équilibrés.

Dans un second temps, nous voudrions mettre en rapport notre méthode d'analyse quantitative et le phénomène diachronique dont nous nous sommes attachés à faire ressortir la teneur. Une part des difficultés que nous avons éprouvées à réaliser les « désambiguations » provient certainement du fait que notre objet d'investigation était pour partie émergent. Le classement des termes dans la catégorie « proaction » s'est révélé particulièrement difficile, parce que les mots considérés étaient très ambigus, peu partagés. Si le mouvement que nous avons mis en évidence se confirme, il est possible que le vocabulaire lié aux attitudes du « temps de l'action » se consolide, et que de cette manière, des analyses quantitatives telles que nous les avons menées s'avèrent plus probantes. En l'état actuel des choses, nous avons dessiné - à grands traits, puis de manière plus détaillée - un phénomène d'émergence, avec toute la fragilité de résultats que cela suppose. Cette limite est notamment liée aux méthodes mises en oeuvre.

En conséquence, il s'agit d'exploiter les résultats de notre étude avec toute la circonspection que notre méthodologie impose, qu'il s'agisse de la préparation des analyses ou encore de la réalisation de ces dernières.

⁴ L'édition de 1997 ne nous étant parvenue que trop tard dans l'avancement de nos travaux.

D.2. Le modèle théorique.

L'évaluation de notre modèle théorique est essentielle, en particulier quand nous parvenons au terme de notre travail de recherche. Nous l'aborderons en deux temps. Tout d'abord, il convient d'expliquer précisément pourquoi nous avons accordé autant d'importance à ce construit conceptuel *ex ante*. Ensuite, il est de toute importance d'en souligner les principales lacunes ou du moins ce qui a pu apparaître comme des faiblesses, notamment au cours des démarches d'analyse.

Une approche confrontant intérêts et limites est tout aussi réductrice que les méthodes discernant forces et faiblesses, souvent pratiquée dans les entreprises : ce qui est intérêt aujourd'hui peut devenir limite demain, et vice-versa. En vertu de ce principe, nous ferons en sorte d'éviter les tableaux à deux colonnes parfaitement étanches. Il semble plus intéressant de passer en revue les questions que nous avons pu nous poser à ce sujet, les problèmes que nous avons rencontrés, les moments où le modèle nous a empêché d'appréhender dans toute leur richesse les conceptions temporelles qui pouvaient être mises en évidence.

Dans le contexte constructiviste où nous nous sommes placés, les résultats de recherche sont, rappelons-le, considérés comme le fruit de l'interaction entre le chercheur et ce que l'on appelle communément son objet d'étude (ou de recherche). Cette interaction peut souvent être opaque, difficile à restituer, et en conséquence, le travail de recherche risque de perdre en rigueur, du moins dans les apparences. A cet égard, le modèle théorique *a priori* joue un double rôle :

- en amont du processus, il aide à concevoir des méthodes aussi claires et rigoureuses que possible pour l'élaboration et la mise à jour des résultats ;
- en aval de ce processus, il contribue à rendre ces derniers *visibles et lisibles*.

Enfin, le modèle, par sa construction, a permis de mettre en relation quatre attitudes fondamentales que nous avons identifiées. Mais, par sa nature, il demeure un instrument descriptif (et de compréhension) particulièrement simple, voire naïf. Ainsi, sa conception, les définitions que nous avons pu donner des différents éléments, ont pu en réduire la portée. En nous concentrant sur ce modèle et en appréhendant les évolutions de conceptions à travers lui, nous avons pu passer « à côté » de problématiques parallèles. La brillante bibliographie proposée par A.C. Bluedorn et R.B. Denhardt, qui passe en revue un large ensemble de

problématiques temporelles (cf. [Bluedorn & Denhardt, 1988]) nous laisse mesurer la modestie du travail présenté ici⁵.

Nous allons donc passer ces problèmes en revue.

La proaction, l'assurance et le « slack » : des contours mal définis.

L'étude de l'ouvrage publié par C.J. Simon et A. Burlaud en 1997 a, rappelons-le, soulevé une question relative à la proaction. Les deux auteurs utilisent le terme « proactif » pour qualifier des méthodes de contrôle *a priori*, parmi lesquelles on trouve le découpage en centres de responsabilités (considéré par d'autres comme un outil prévisionnel ou d'évaluation). Dans une large mesure, le fait de se donner des garanties *ex ante* sur les comportements des collaborateurs est une mesure proactive, puisqu'elle tend à maîtriser par des actions présentes des comportements à venir. C'est, nous semble-t-il, l'interprétation que les deux auteurs donnent d'une telle méthode. Nous nous sommes proposé jusqu'ici de prendre la proaction comme le fait d'entreprendre des actions afin de *s'assurer d'un avenir que l'on ne peut pas prévoir*. Cette dernière expression couvre à la fois la volonté de parer à toute éventualité, et celle de se donner des garanties sur certains événements futurs.

Celui qui adopte une telle définition doit alors assumer l'ambivalence qu'elle porte⁶. La constitution d'un « *slack* » (ou « matelas »), en regard de cette approche (qu'elle soit étroite comme nous l'avons prise au départ, ou *a fortiori* élargie), relève d'une attitude proactive. Cette idée nous renvoie au dernier ouvrage de P. Lorino (1997) considéré dans notre analyse. Cet auteur distingue deux types de flexibilité, l'une statique et l'autre dynamique. La constitution de « matelas » se rattache à une logique statique, alors que le retardement des décisions irréversibles, par exemple, se révèle plus dynamique, parce qu'il anticipe l'action. En regard de notre modèle, ces deux formes de flexibilité se rapportent néanmoins à l'action. Ce dernier ne met donc pas en évidence la différence entre ces deux approches.

Le fait de ne pas prendre en compte la distinction entre réactivités statique et dynamique constitue l'une des limites de notre modèle, mais qui est à vrai dire sans incidence grave sur notre projet de recherche. Cette dernière distinction, en effet, ne met pas en évidence deux conceptions temporelles différentes. Dans un cas comme dans l'autre, le temps demeure conçu

⁵ Le projet de ce texte est d'ailleurs de dépasser l'évidence du « *time is money* » (le temps, c'est de l'argent) que véhicule le sens commun. Nous y avons retrouvé partiellement, après avoir élaboré le contenu du chapitre II, certaines des catégories que nous avons relevées, dont en particulier le temps comme ressource (cf. [Bluedorn & Denhardt, 1988], p.303-305).

⁶ Ajoutons à cela que le caractère récent de ce concept - pour ne pas dire émergent dans notre discipline - permet difficilement d'en donner une définition (pardonnez le jeu de mots) définitive. Nous avons pu remarquer que les auteurs qui emploient ce terme s'entendent difficilement sur le sens qu'ils lui donnent. Notre définition est tout aussi discutable que celle, le plus souvent implicite, qu'ils attachent à l'adjectif « proactif ».

comme ce qui engendre des événements que l'on ne peut ni connaître, ni prévoir. En revanche, cette remarque nous permet d'apporter encore une précision à la définition de notre modèle. Autant, dans le cadre de la prospective, on se donne la possibilité d'*effectuer des prévisions*, autant dans celui de la proaction, on peut *être prévoyant*. Cette différence est fondamentale : dans le premier cas, on s'approprie le futur, dans le second, on cherche à s'assurer.

Prévision, objectifs : quelle part pour le volontarisme ?

La phase d'analyse qualitative a montré à plusieurs reprises que la distinction entre les notions d'objectif et de prévision n'est pas commune à tous les auteurs. D'un point de vue conceptuel, elle paraît pourtant essentielle. Elle permet en effet de faire la part entre le volontarisme et l'acte de prévoir. Dans la première logique, je cherche à savoir ce que je veux atteindre, dans la seconde, ce que je peux réaliser. Dans la pratique, la prévision sert souvent de base à la constitution d'objectifs, ce qui peut amener à confondre les deux notions. Mais cette confusion de langage est susceptible d'entraîner des situations où, au regard d'un même chiffre, on reprochera à une personne non seulement d'avoir effectué de mauvaises prévisions, mais encore de ne pas avoir atteint ses objectifs. Les défenseurs de l'approche contractuelle déclarent qu'une prévision devient un objectif à partir du moment où le responsable concerné s'engage à atteindre cette dernière. C'est pourquoi certains auteurs suggèrent de formaliser le plus précisément possible cette phase, qu'ils considèrent comme cruciale.

Ainsi, notre modèle n'a pas pris en compte la question du volontarisme. Celui-ci, dans une large mesure, croise les deux dimensions de notre schéma théorique (bien qu'il se manifeste particulièrement dans la catégorie « prospective »). La différence entre les aspects statique et dynamique peut être aussi lue à la lumière du concept de volonté. Ainsi, chacune des attitudes que nous avons considérées peut relever ou non du volontarisme. Ce dernier doit-il pour autant être considéré comme constitutif de conceptions temporelles ? Nous aurions tendance, pour notre part, à lui accorder un rôle à la fois plus large et plus restreint :

- plus large parce qu'il couvre la manière d'être de chacun, et que vouloir ne dépend pas seulement des images que l'on se fait du temps ;
- plus étroit dans la mesure où il ne permet pas de comprendre l'ensemble de nos conceptions du temps.

Plus qu'une image du temps, la présence ou l'absence de volonté éclaire le *rapport* de l'individu à cette dernière. Dans l'introduction du présent mémoire, nous avons signalé des

travaux portant sur les échecs relatifs du modèle volontariste dans un pays du Moyen-Orient. Culturellement, le fatalisme relève d'un *rapprochement* des hommes à un temps qui n'est certain que pour la divinité. Il y a bien un lien entre les approches par le temps et par la volonté, mais leur articulation n'est pas systématique. La prise en compte du critère « volontarisme » nous semble cependant essentielle. Elle permet en effet d'affiner la distinction entre certains propos, notamment entre ceux qui, tout en accordant une importance particulière à la prospective, divergent sur la manière de considérer le rapport entre futur et volonté.

Dans des recherches ultérieures, notamment dans le domaine inter-culturel, il pourra être intéressant d'adjoindre cette dernière « variable » à notre modèle théorique. Nous y reviendrons plus loin.

Connaissance, action, et réversibilité.

Dans la présentation de notre modèle théorique, en référence à F. Jullien (1996), nous avons suggéré que le temps de la connaissance était plutôt marqué par l'idée de réversibilité (du moins la possibilité de rendre les choses réversibles tant qu'elles ne sont pas survenues), alors que le temps de l'action se caractérisait par l'irréversibilité. Nous nous devons de revenir sur ce thème, en prenant en considération l'ensemble des ouvrages analysés qui auraient pu entrer en contradiction avec cette idée. Nous n'avons pas su déceler, parmi les textes étudiés, d'oppositions à cette dernière, qu'elles soient explicites ou implicites (c'est à dire issues de notre processus d'analyse). En revanche, nous avons eu la confirmation que dans ce cas encore, la distinction que nous avons définie était archétypale. De fait, à l'examen des différents ouvrages, les attitudes qui se rapportent à un temps irréversible se situent plutôt du côté de l'action, mais cela n'est pas systématique (cf. [Lorino, 1997], à propos des phases de conception de produit). La « paroi étanche » entre irréversibilité et réversibilité est un artifice conceptuel et méthodologique. Sur ce cas de figure encore, une « désambiguation » est nécessaire.

Quoi qu'il en soit, on peut déduire des résultats de notre étude qu'il y a eu un mouvement d'un temps réversible vers un temps irréversible. Cette hypothèse a déjà été formulée par P. Lorino, à la fin des années 1980 (dans l'ouvrage concerné [Lorino, 1990], on se reportera notamment au chapitre 10, aux pages 174 à 187). L'auteur défend la thèse selon laquelle les représentations économiques et les entreprises, après avoir vécu en parfaite cohérence autour d'un même modèle mécaniste, suivent aujourd'hui chacune leur voie sans se prendre mutuellement en considération. En effet, les langages du gestionnaire et de l'économiste semblent s'éloigner irrémédiablement, l'un cherchant à se faire de plus en plus concret, l'autre se hissant à des niveaux d'abstraction toujours plus élevés. Il s'agit donc pour

l'auteur d'expliquer ce phénomène de manière *historique*, et d'appréhender les termes de la rupture épistémologique qu'il doit entraîner. Schématiquement, les raisons données par P. Lorino à ce phénomène sont :

- le passage d'une métaphore de la machine à celle de l'organisme et de la systémique, qui remet en cause l'ensemble des outils de gestion fondés sur le modèle mécaniste ;
- la « complexité » des situations et l'irréversibilité des actions limite la rationalité.

Pour P. Lorino, le monde a changé. Le temps de la connaissance est réversible de la mécanique a cédé au temps incertain. L'auteur oppose à ce sujet les concepts d'élasticité et de plasticité.

« Dans un monde que la théorie économique décrit comme réversible, la pratique du décideur économique est en fait une pratique d'irréversibilité : son action marque, « vieillit » le paysage économique. Le temps externe, mesuré par le battement de phénomènes qui n'ont rien à voir avec la vie interne du système (le calendrier comptable, les annuités budgétaires), ne rend pas compte du temps propre au système, « vieillissement » structurel qui se traduit par la complexification ou la détérioration des formes et des qualités intimes ». ([Lorino, 1989], p.177).

Ainsi, P. Lorino a plutôt tendance à opposer le temps-rythme, régulier et réversible, et ce que F. Jullien appelle le *kairos* (cf. chapitre III de notre mémoire), auquel il reconnaît le statut exclusif de réalité.

Lorsque je prévois à terme, je me donne les moyens de revenir en arrière. C'est en cela que je « rends » le temps réversible. Dans le même état d'esprit, le principe de rétrospection peut être fondé sur une hypothèse de réversibilité de l'ordre des choses. P. Lorino, dès la fin des années 1980, se situe dans une logique d'apprentissage. Pour lui, il ne s'agit pas de revenir sur des erreurs passées, mais de s'en souvenir afin de ne plus les commettre. Il suggère notamment qu'afin d'éviter de se fourvoyer en s'engageant trop tôt dans certaines directions, on se donne une certaine flexibilité, celle qu'il qualifiera encore de « dynamique » en 1997 ([Lorino, 1989], pp.180-182), en appliquant au « pilotage » des idées développées par P. Cohendet et P. LLerena (cf. [Cohendet, LLerena, 1989]).

L'approche de cet auteur permet donc d'interpréter les résultats de nos recherches, dans d'autres termes que ceux que nous avons employés dans notre modèle. Elle s'insère en partie dans notre schéma théorique, mais les avatars de K.J. Arrow constituent certainement à eux seuls une voie d'interprétation des évolutions de conceptions temporelles que nous avons mises en évidence.

Ainsi, notre modèle et nos méthodes méritaient qu'on s'y attarde afin d'en appréhender les limites. Il est néanmoins nécessaire de noter que les travaux effectués sur les dix ouvrages n'ont pas fondamentalement remis en cause le cadre d'analyse que nous avons élaboré à partir de références théoriques (cf. chapitre III du présent mémoire).

Conclusion du chapitre VII.

Avant de proposer une conclusion générale et englobante de cette recherche, il nous semble nécessaire de rappeler les étapes de notre démarche d'interprétation, et les hypothèses que nous en avons tirées.

Dans ce chapitre, nous avons rendu compte des résultats de nos études quantitatives. En premier lieu, en nous fondant sur des données pratiquement brutes, c'est à dire les occurrences mesurées pour les termes pouvant se rapporter à notre modèle, nous avons réalisé une analyse en composantes principales. Le premier facteur qui s'est dégagé de ces calculs s'est révélé susceptible d'être interprété comme la variable « connaissance-action » de notre modèle, « expliquant » à peu près 26% de la variance des observations. Nous avons aussi pu constater que ce facteur était négativement corrélé avec la variable « dates d'édition ». Nous avons cru pouvoir en tirer une première conclusion, selon laquelle il y a eu une évolution de la littérature de contrôle de gestion vers des attitudes de l'action, et donc vers une acceptation de l'incertain (cf. chapitre III).

Conclusion provisoire après l'analyse en composantes principales :

Une part non négligeable des différences de vocabulaire entre les ouvrages s'interprète par des écarts de conceptions temporelles (i.e. entre un temps de la connaissance et un temps de l'action), lesquelles ont évolué significativement entre 1978 et 1997.

Après cette première étape, nous avons considéré les résultats des calculs d'occurrence et de cooccurrence effectués par ouvrage. Cette phase d'analyse nous a permis d'affiner nos hypothèses concernant l'évolution de chacune des attitudes dans le discours étudié. Nous avons parallèlement examiné les lexiques rattachés à ces dernières, dont les différences nous ont incité à supposer que la prospective et la rétrospection relevaient de conceptions établies, alors que la proaction, et, dans une moindre mesure la réaction étaient des catégories émergentes.

Propositions formulées au vu des résultats quantitatifs bruts :

P1 - Les conceptions du temps (relatives à notre modèle théorique) ont évolué de la « connaissance » vers l'« action ».

P2 - Jusqu'au milieu des années 1980, les deux attitudes mises en avant par les auteurs de contrôle de gestion sont la prospective et la rétrospection ; après 1994, on parvient à une situation plus équilibrée entre les quatre catégories de notre modèle, où dominant la proaction et la prospective.

P3 - ce mouvement s'explique par :

- une tendance générale de la rétrospection et de la prospective à perdre de l'importance dans la littérature de contrôle de gestion ;
- l'émergence, dans cette même littérature, des attitudes proactives et réactives.

P4 - Le développement récent de conceptions liées au temps de l'action explique en même temps qu'elle se manifeste par la formation erratique, hésitante, d'un vocabulaire spécifique. En effet :

- les lexiques de la rétrospection et de la prospective sont concentrés, précis et partagés ;
- les lexiques de la réaction et de la proaction sont concentrés, mais ils s'avèrent plus imprécis, et plus soumis aux particularismes que ceux de la rétrospection et de la prospective.

La synthèse des résultats quantitatifs et qualitatifs nous a d'abord permis d'appuyer et de préciser, à l'aide notamment d'études statistiques, les propositions que nous avons formulées au terme de l'analyse des données d'occurrences brutes. Nous avons d'ailleurs repris ces propositions que nous avons enrichies par un certain nombre de remarques. Enfin, une fois cette évolution tracée et précisée, nous avons pu revenir sur les analyses quantitatives et qualitatives de chaque ouvrage pour les resituer et les mettre en rapport dans le cadre du mouvement général.

Remarques formulées au vu de la synthèse des analyses qualitative et quantitative.

R'1 - En ce qui concerne les conceptions temporelles, le contrôle de gestion est une discipline qui « se cherche » (sinon une « image de soi », du moins un vocabulaire relatif à ses conceptions du temps).

R'2 - La proaction est l'attitude à la fois la moins consensuelle et la moins consolidée en termes lexicaux.

R'3 - Les conceptions temporelles portées par la littérature de contrôle de gestion sont marquées, dans les années 1990, par un équilibre entre les quatre attitudes de notre modèle.

R'4 - On peut séparer (statistiquement) la période étudiée en deux sous périodes : les années 1970-1980, dominées par un temps de la connaissance, et les années 1990, marquées par un équilibre entre les différentes conceptions temporelles.

Pour résumer à la fois l'ensemble de la démarche décrite dans ce chapitre, et les propositions présentées sous une forme abrégée dans cette conclusion, nous proposons le schéma suivant. Il est clair que l'ensemble de ce chapitre, comme ce graphe qui en restitue l'essentiel rendent compte de notre démarche d'interprétation *comme si* elle avait été parfaitement ordonnée et séquentielle. Nous pensons qu'un tel travail ne peut justement pas être aussi « ordonné ». Même si nous en avons respecté l'ordre général décrit ici, l'interprétation des résultats est un va-et-vient incessant entre les différents pôles d'analyse.

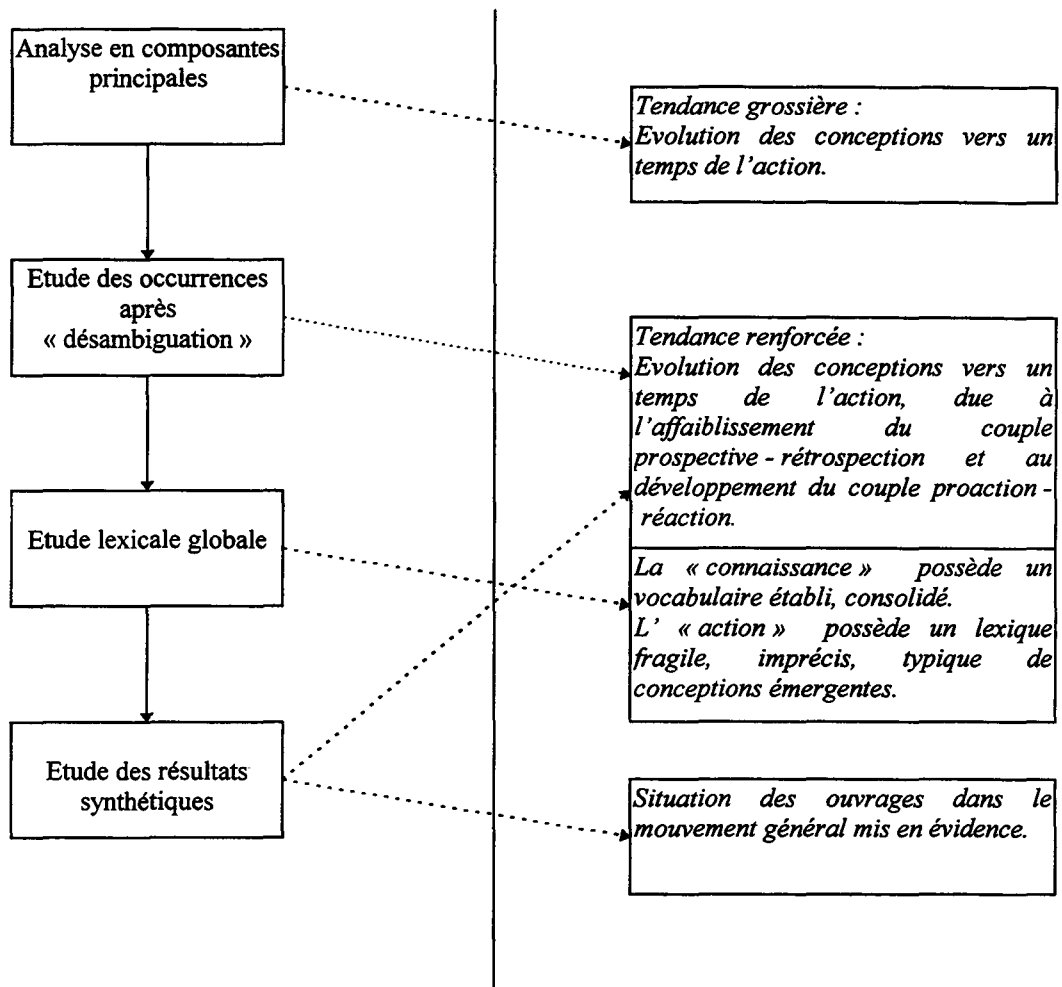


Figure 7 : Description de la démarche d'interprétation.

Le moment est venu de donner une conclusion générale à ces interprétations. Il s'agit non seulement de synthétiser l'ensemble des propositions résumées plus haut, mais encore de tenir compte de l'ensemble de nos postulats et définitions. Ce travail donne lieu à la formulation suivante :

Conclusion générale de l'étude :

Le contrôle de gestion, étudié sous l'angle de sa littérature, est porteur de conceptions temporelles précises. Parmi ces dernières, on retrouve celles qui fondent les attitudes prospective, rétrospective, réactive et proactive.

Ces quatre attitudes se différencient selon leur rapport à l'action et à la connaissance et selon leur orientation vers le passé ou le futur.

Une analyse lexicométrique diachronique nous autorise à penser qu'au regard de ces attitudes, les conceptions portées par la littérature de contrôle de gestion ont changé entre la fin des décennies 1970-1980 et les années 1990. La première période est marquée par la domination de la prospective et de la rétrospection, typiques d'un temps de la connaissance, assises dans les habitudes, et de ce fait dotées d'un vocabulaire consolidé. La seconde voit émerger la réaction et la proaction, caractéristiques de l'action, et d'une acceptation de l'incertain.

CONCLUSION
GENERALE

Chapitre VIII

Mise en perspective des résultats.

Dans ce dernier chapitre, nous nous attachons à évaluer les résultats de notre travail au travers d'une discussion, pour examiner ensuite les voies de recherche nouvelles qu'ils sont susceptibles d'ouvrir.

Nous nous attacherons tout d'abord à tirer de notre recherche un certain nombre d'enseignements que l'on peut qualifier du premier « degré ». Ce sera l'objet du premier paragraphe. Après quoi, nous essaierons, au regard de la vocation que nous avons voulu donner à ce travail, de faire apparaître, à partir des résultats obtenus, une relation de contrôle que l'on peut qualifier (à l'instar de H. Bouquin) d'« invisible ». De fait, c'est l'idée de maîtrise - de l'idée de maîtrise du temps à la maîtrise des gens - qui a été l'un des moteurs de notre recherche. Le second paragraphe est consacré à cette réflexion. Enfin, nous chercherons à inscrire notre travail dans une perspective plus large, en ce qui concerne particulièrement les prolongations envisageables de nos investigations.

A. Enseignements de la recherche.

Pour parvenir à une présentation claire des conceptions du temps portées par la littérature de contrôle de gestion, l'obligation préalable de les replacer dans un contexte philosophique et scientifique, et l'effort que nous avons dû faire pour formuler les présupposés philosophiques indispensables n'ont pas été sans fruit. Nous avons pu alors nous attacher à mettre en évidence, parmi ces conceptions, celles que nous avons relevées dans les ouvrages cités. De ce travail, nous avons tiré une première série d'enseignements. Après cela, nous avons cherché, et c'était là l'essentiel de notre tâche, à mettre en évidence l'évolution de

certaines de ces conceptions. C'est de cette seconde investigation que nous avons tiré les leçons les plus substantielles.

Dans ce qui suit, les titres de sous-paragraphes présentent des hypothèses formulées à la suite de l'étude.

A.1. Premier enseignement : le contrôle de gestion réifie le temps, et donc le nie.

La littérature de contrôle de gestion, au premier degré, parle du temps comme d'une chose. Est-ce là l'une de ses caractéristiques ? Certainement pas. En revanche, la manière dont le contrôle de gestion traite du temps possède des particularités que nous nous sommes efforcé à mettre en évidence.

Nous nous sommes ainsi penché sur les expressions plutôt explicites, directes, et réifiantes de certaines conceptions du temps. Au cours de cette phase, nous avons pu appréhender trois formes simples et réductrices de réponses paradoxalement claires à ce que H.G. Gadamer appelle « la question du temps ». Pour chacune d'entre elles, nous avons essayé de comprendre quels pouvaient en être les fondements théoriques. Au terme de ce travail spéculatif, nous avons dégagé trois « manières » de concevoir le temps comme un objet qu'il est possible de maîtriser. Comme le font d'autres disciplines, mais dans une approche simplificatrice particulièrement marquée, le contrôle de gestion traite explicitement le temps comme :

- une ressource quantifiable, et non stockable qu'il est possible et souhaitable d'économiser, d'autant qu'elle peut souvent se traduire en termes monétaires ;
- un rythme, soit parfaitement contrôlé et régulier (celui de la comptabilité par exemple), soit irrégulier parce que calqué sur les événements, les décisions, et leur délai d'impact dans l'organisation (le cas du « time span of control ») ;
- un processus créateur de valeur - que l'on représente généralement par des modèles continus *in abstracto* (cf. [Hicks, 1975]), discrets *in concreto* (la période comptable dans les calculs d'actualisation) - et porteur d'une incertitude que l'on réduit par l'utilisation de l'outil probabiliste (cf. [Demski, 1982]).

Dans la littérature de contrôle de gestion que nous avons étudiée, ces trois conceptions, se côtoient assez régulièrement. Parmi les dix ouvrages que nous avons analysés, il n'en est pas un qui ne fasse allusion à ces « temps ». Les différencier sur la base de ces conceptions nous a paru difficile. En revanche, nous avons pu remarquer qu'en entreprise, les points de vue de personnes interrogées pouvaient diverger sur ces manières de concevoir le temps, et que leur approche n'accordait pas nécessairement une importance égale à la quantité, au rythme, et au processus. Ainsi, dans nos entretiens exploratoires, sur lesquels nous reviendrons, il nous a semblé que la conception quantitativiste dominait dans les propos des contrôleurs comme des managers.

Quoi qu'il en soit, la littérature de contrôle de gestion, lorsqu'elle parle du temps, en fait le plus souvent une *chose*, mieux, un *objet*. Il est pour cette raison parfaitement *maîtrisable*. Que retire-t-on alors à cette notion ? L'idée de temps, dans nos cultures, est pourtant intimement attachée à l'immaîtrisable. En le réduisant à un outil manipulable à volonté, le contrôle de gestion **nie le temps** (tel qu'on le pense dans notre société, c'est à dire, pour reprendre les termes d'Epicure, comme un *accident*¹). Les trois conceptions mises en évidence dans notre travail dénotent une gradation dans cet acte de négation.

- Réduite à celle d'une quelconque ressource, l'idée de temps comme accident est parfaitement niée, on s'en rend maître *physiquement* ;
- Considéré comme un rythme, le temps se nie par la capacité que l'on se donne de se « caler » sur lui, on s'en rend aussi maître *physiquement* ;
- En le réduisant à un processus modélisable ou probabilisable, on se rend maître du temps *intellectuellement*, on en nie la capacité à engendrer de l'imprévisible.

Ainsi, la littérature de contrôle de gestion produit un discours qui, pour parfois prendre des tournures alarmantes (les évolutions de conjoncture, de pratiques, la concurrence exacerbée), n'en est pas moins un **discours rassurant**. Au-delà des méthodes et outils censés nous aider à nous adapter à des situations nouvelles, changeantes, « complexes » (pour reprendre un mot à la mode), de manière indirecte, et certainement pas consciente, les auteurs de contrôle de gestion nous suggèrent que nous puissions nous rendre maîtres de choses bien plus *essentielles*, et ce tout simplement en les niant.

¹ Rappelons-nous qu'étymologiquement, un accident est *ce qui arrive*. Rien de plus.

A.2. Second enseignement : certains outils de contrôle de gestion nous imposent des conceptions du temps, au travers des attitudes qu'ils induisent.

L'étude du vocabulaire attaché à chacune des attitudes (cf. chapitre VII B-2) nous a non seulement permis de mettre en évidence l'émergence de la proaction et de la réaction dans le discours de la littérature considérée, mais encore, elle nous a permis d'effectuer une distinction entre les outils de contrôle de gestion. En effet, nous avons remarqué que les auteurs retenus pour l'analyse s'accordaient pour attacher certains de ces derniers à des attitudes précises. Ainsi, l'analyse des écarts appelle systématiquement (ou du moins repose sur) la rétrospection. Il en est de même pour le budget vis à vis de la prospective.

Le tableau suivant passe en revue les outils de contrôle qui se trouvent dans la même situation. Il a été construit à partir des calculs et des tris présentés en annexe 2 du présent mémoire².

Rétrospection.	Prospective
Ecart (calcul, reporting et analyse) Standard (utilisation) Suivi (budgétaire).	Budget Plan Prévision Standard (calcul)
Réaction	Proaction
Suivi (budget, investissements et tableau de bord). Révision.	Projet (gestion). Reprévision.

Tableau 1 : outils de contrôle de gestion rattachés systématiquement à des attitudes précises

Nous retrouvons ici la plupart des outils traditionnels du contrôle de gestion (à l'exception de la gestion par projet). Que dire alors des autres ? Nous répondrons à cette

² La méthode d'élaboration de ce tableau repose sur un tri à partir du ratio :

$$\frac{\text{Nombre d'ouvrages où l'outil est attaché à l'attitude considérée}}{\text{Nombre total d'ouvrages où l'outil est présenté}}$$

Seuls les outils pour lesquels ce ratio était supérieur à 50% et l'occurrence significative ont été retenus pour entrer dans cette liste

question que les techniques n'apparaissant pas dans cette liste sont ce qu'on veut en faire. C'est déjà le cas du suivi : on peut en faire une utilisation rétrospective et (ou) réactive. Les auteurs de la période considérée suggèrent les deux approches, à l'exception de deux ouvrages ne retenant que l'aspect rétrospectif. Si l'on se réfère aux textes et à leur analyse qualitative (cf. chapitre VI du présent mémoire), on constate que ces outils portent les attitudes correspondantes *par nature*. Ils sont conçus ainsi. En d'autres termes, pour les auteurs concernés, il semble que ces associations relèvent de l'évidence, et non d'une prescription d'utilisation. Cette remarque doit cependant être modérée. Elle s'applique surtout à des techniques telles que la planification, le budget, l'analyse des écarts, et la prévision. On notera au passage qu'il s'agit de ce qui se pratique traditionnellement dans le contrôle, et non de ce qui se rapporte à une émergence. C'est peut-être pour cette raison que dans les ouvrages récents, on rencontre des recommandations incitant à dépasser cette conception « classique », et à utiliser des outils conçus à l'origine pour la prospective et (ou) la rétrospection dans une optique qui soit aussi proactive ou réactive. A ce titre, l'exemple du suivi est frappant. En face de ces outils « antiques », les propositions de techniques nouvelles sont très rares. Comme nous l'avons mis en évidence pendant la phase d'analyse, les attitudes émergentes sont rattachées soit à des méthodes traditionnelles « repensées », soit surtout à des principes de gestion, tels la flexibilité, l'anticipation, la réactivité. Des ouvrages comme ceux de P. Lorino pourraient laisser penser le contraire, mais une étude approfondie de ces derniers (en particulier du plus récent) montrent à quel point les techniques classiques demeurent profondément ancrées dans la « culture » du contrôle de gestion.

Cet ensemble de remarques retient d'autant plus notre attention que la considération des outils nous permet d'entrevoir l'un des aspects de l'influence du contrôle de gestion sur les membres de l'organisation. Si nous admettons que des attitudes précises sont attachées *par construction* (ce qui est plus juste que dire « naturellement ») à certaines techniques utilisées par les contrôleurs et les managers, il est alors possible que ces derniers ainsi que ceux qu'ils dirigent se conforment à ces attitudes, et donc à des conceptions du temps. En ce qui concerne les recommandations, en revanche, nos travaux ne permettent pas de savoir si celles adoptées dans les organisations suivent celles formulées par les auteurs des ouvrages étudiés.

Ainsi, nous pouvons formuler l'hypothèse selon laquelle **certaines outils de contrôle de gestion, dans leur conception, imposent des attitudes** de notre modèle théorique, et par là même, **dictent des conceptions du temps**. Il s'agit en particulier des **techniques traditionnelles** qui placent généralement l'utilisateur ou l'animateur **dans une optique prospective ou rétrospective**. L'émergence d'attitudes proactives et réactives n'est pas principalement liée à un renouvellement des outils.

A.3. Troisième enseignement : au travers des attitudes qu'elle promeut depuis 20 ans, la littérature de contrôle de gestion a changé de rapport à l'incertain.

Avant de tirer des leçons de l'évolution mise en évidence au terme de notre phase d'étude, il est nécessaire de rappeler la double interprétation que l'on peut faire de l'axe vertical de notre modèle théorique. Au premier degré, nous l'avons conçu comme une distinction (un « contradiction », au sens précisé dans le chapitre III de ce mémoire³), entre connaissance et action. Au second degré, nous l'avons considéré comme une représentation du rapport à l'incertitude. C'est à ces deux lumières, à la fois extérieurement distinctes et profondément imbriquées que nous allons lire les résultats de notre démarche d'investigation.

Tout d'abord, la littérature étudiée est passée progressivement d'un temps de la connaissance à une association de ce dernier au temps de l'action. La prise de connaissance apparaît comme la vocation première du contrôle de gestion. Savoir si la qualité des produits est assurée (cf. [Juran, 1974]), si les ressources ont été utilisées à bon escient (cf. [Anthony, 1965]) relève des préoccupations essentielles des démarches de contrôle dans les organisations. Il s'agit avant tout d'un travail rétrospectif. Au-delà, on peut se demander comment allouer lesdites ressources, et cela réclame des prévisions, ou encore une définition claire d'objectifs. La prospective entre ainsi en scène. Dans ce schéma traditionnel, l'action n'est pas une préoccupation de contrôle. Ce dernier la sert, tout au plus. C'est d'ailleurs ce que suggère G. Hofstede (1981) dans le rapprochement qu'il propose entre processus de contrôle et modèle cybernétique : l'intervention ne s'effectue pas au moment de l'action, elle la prépare et en évalue les conséquences (il s'agit du *feedback*). C'est peut-être en réaction aux excès de procédures exclusivement informatives et computatives (le « trop d'information tue l'action » si cher à certains managers) que **les auteurs de la discipline suggèrent aujourd'hui d'adopter, ou du moins de faciliter des attitudes plus actives**. Notons bien qu'il ne s'agit pas pour autant de faire intervenir le contrôle dans l'action, mais bien de rapprocher ces deux notions. A ce sujet, l'approche par le temps (et non par les seuls concepts d'agir et de connaître) est particulièrement éclairante. Le temps de la connaissance pris isolément place le contrôle dans une **séquence** (prévision - exécution - évaluation). Au contraire, lorsqu'il se situe dans le temps de l'action, le contrôle **accompagne** cette dernière : il ne permet plus seulement de prévoir et de vérifier, mais il aide aussi à anticiper et à réagir. Voilà un premier pas de notre interprétation qu'il convient maintenant de dépasser.

³ La connaissance et l'action peuvent être étroitement liées, mais nous avons tendance, comme les analyses lexicales du chapitre III ont pu le montrer, à les considérer comme contradictoires, la première étant liée à la considération, et la seconde à l'application éventuelle des connaissances acquises. Le principe du « learning by doing », en revanche, propose une articulation de ces deux concepts : c'est en agissant que l'on apprend. C'est donc une manière de dépasser cette contradiction.

Plus profondément, on peut considérer l'évolution mise en évidence dans nos travaux comme un changement de rapport à l'incertitude. Comme nous l'avons suggéré dans le chapitre III de ce mémoire, la connaissance suppose un temps qui ne réserve pas de surprise, et qui conserve le passé de manière à ce qu'on puisse y puiser à volonté. L'action peut s'en passer. Mieux : elle peut pallier l'absence de ces conditions. Ce que nous avons appelé le temps de l'action (comme archétype) correspond à la perpétuelle surprise, à laquelle on s'adapte par anticipation ou réaction. Il est donc légitime de considérer le résultat de notre recherche comme la mise en évidence d'une modification dans la façon dont le contrôle de gestion traite l'incertain. Traditionnellement, il le nie, ou du moins, il cherche à le réduire, par des méthodes prospectives en ce qui concerne l'appréhension du futur, par des techniques de recueil et de conservation d'informations pour ce qui concerne le passé. Aujourd'hui, au travers des concepts de réaction et de proaction (pris tels que nous les avons définis), il l'accepte, le reconnaît. Mais il ne s'agit en rien d'une acceptation passive, comme nous l'avons signalé au chapitre III de ce mémoire. Une attitude réactive donne l'assurance de s'adapter *ex post* à ce qui survient « de nulle part ». En étant proactif, on approche d'un idéal : on fait en sorte, par ses actions, d'anticiper ce qui pourrait arriver, même l'imprévisible (cf. [Senge, 1990]). En même temps, on affirme l'incertain et on le nie par l'action. La littérature de contrôle de gestion ne renonce par pour autant aux ambitions premières de la discipline : nier le futur incertain, dès que cela s'avère possible. En cas d'échec (reconnu comme assuré dans la plupart des ouvrages récents, et même certains anciens), il faut compenser ce dernier en réagissant. C'est ainsi que nous interprétons l'émergence de l'association entre prospective, réaction et proaction. Cette hypothèse éclaire à son tour les remarques formulées précédemment. En effet, le contrôle de gestion fonctionne principalement avec des outils de connaissance *a priori* ou *ex post*. Le priver de ces derniers, c'est lui ôter une grande part de sa légitimité. Il s'agit alors de les reprendre sous un jour nouveau. Nous ne manquons pas d'illustrations à ce sujet. Citons par exemple les cas où :

- le budget devient une référence, la mise en forme d'un volontarisme, plutôt qu'une démarche prévisionnelle ;
- le passé étant de moins en moins considéré comme apte à expliquer le futur, les approches articulant rétrospective et prospective sont remises en cause au profit de suivis très réactifs ;
- la stratégie prend aujourd'hui en compte des méthodes permettant de retarder au maximum des décisions irréversibles.

Ainsi, nous faisons l'hypothèse que **la discipline de contrôle de gestion pense aujourd'hui le rapport à l'incertitude comme une affirmation-négation, alors qu'à son origine, elle vivait dans un rapport de relative négation** (tout du moins de réduction). L'affirmation s'opère par la reconnaissance de l'imprévu, la négation est assurée au travers d'attitudes que nous dirons actives. Ce changement s'accompagne de recommandations visant à « repenser » les outils et méthodes traditionnels du contrôle au travers de ces dernières. Pour l'instant, ces nouvelles orientations revêtent un aspect relativement dispersé. Partis de bases communes, les auteurs considérés remettent en cause la pratique classique selon des voies qui leur sont propres, ce qui permet de comprendre le caractère dispersé du vocabulaire attaché aux idées de réaction et de proaction.

Ces enseignements formulés, nos hypothèses d'arrivée posées, il est à présent nécessaire de dépasser le cadre de notre étude pour tenter d'appréhender leur portée dans le cadre du contrôle de gestion, et peut-être au-delà de ce dernier. Le paragraphe suivant est consacré à cette mise en perspective.

B. Portée de la recherche.

Dans l'introduction de ce mémoire, nous avons évoqué la vocation que nous voudrions donner à notre travail. Cette recherche est susceptible d'éclairer en effet certaines influences du contrôle de gestion qui échappent à tout formalisme. Il convient de rappeler que nous avons considéré le contrôle comme une *discipline*. Cependant, dans la suite, nous formulerons des hypothèses portant aussi sur la pratique, que des travaux ultérieurs devraient permettre de prendre en considération.

Ainsi, le rapport à l'incertitude, dans la littérature de contrôle, a évolué de la négation vers l'affirmation-négation (ce que nous avons appelé l'acceptation active). Nous voyons dans ce changement l'esquisse d'une forme de maîtrise particulière. Il apparaît, de prime abord, que cette dernière porte sur le temps, comme nous l'avons suggéré en fin de chapitre III. Nous allons tenter de montrer en quoi elle peut aussi porter sur les personnes, comment elle contribue à la « mise au travail » (plus actif) des gens. Mais avant de discuter cette hypothèse, il est nécessaire de s'interroger sur la portée à donner à nos résultats. Le contrôle de gestion est-il la seule discipline à avoir connu une évolution des conceptions temporelles ? Dans

d'autres domaines, a-t-on mis en évidence, ou simplement signalé l'émergence de ce nouveau rapport à l'incertain ? C'est à ces questions que nous tentons en premier lieu de répondre.

B.1. Recherche de théories analogues à notre hypothèse d'arrivée.

Notre travail a mis en évidence un mouvement qui, comme nous l'avions signalé dans l'introduction, a peut-être été décrit tel quel dans d'autres domaines, ou dans des contextes plus généraux. Si nos conclusions nous semblent pouvoir présenter un intérêt pour le contrôle de gestion, elles ne peuvent *a priori* prétendre à l'exclusivité de la discipline. Pour ce qui concerne la gestion stratégique, par exemple, nous pensons en particulier à la théorie du « *time pacing* », développée par K. Eisenhardt et S. Brown, dont la presse française s'est fait récemment l'écho (cf. [Belot, 1998]) :

« Derrière un concept difficile à traduire, une idée forte : pour survivre aux incessantes mutations de marchés chaotiques, garder le cap et maintenir leur avance, des entreprises, de façon volontariste, programment à intervalles réguliers les changements dans l'entreprise » ([Belot, 1998], p.18).

Cette approche s'interprète, dans les termes de notre modèle, comme une association de la prospective et de la proaction, la première se concevant comme un moyen de la seconde. Cette articulation, par rapport à celles que nous avons rencontrées dans la plupart des ouvrages étudiés, est relativement originale, bien que se rapprochant des principes évoqués par P. Lorino (1997). Cette méthode, par rapport aux concepts traditionnels de planification, est considérée comme « révolutionnaire ».

Dans le domaine des sciences politiques, J. Santiso souligne le même type de changement :

« Le futur comme horizon utopique a disparu [...] ce qui s'effondre avec le mur de Berlin c'est avant tout la perspective d'un temps prometteur. Dans ses conférences, Vaclav Havel est plusieurs fois revenu sur « cette étrange gueule de bois politique » post communiste [...] La peur de l'Histoire est ainsi tournée à la fois vers un avenir saturé d'incertitudes et un passé que l'on ose regarder en face ». ([Santiso, 1996], p.175).

Dans sa recherche, J. Santiso voit l'occasion d'un développement démocratique, lié à la disparition de ce que N. Brunsson (1989) qualifie à plusieurs reprises d'hypocrisie à propos de futur, ce que d'autres appelleront « les lendemains qui chantent ». Pour notre part, dans le domaine qui nous intéresse, nous avons cru comprendre qu'un mouvement contraire se produit : l'acceptation de l'incertitude nous est apparue comme le moyen de s'assurer de comportements souhaités, car une telle acceptation est génératrice de peur, ce que signale aussi l'historien G. Minois (1995), dans son ouvrage relatant l'évolution du rapport de l'humanité au futur. Cet auteur, en se plaçant dans une perspective historique bien plus large que celle du seul contrôle de gestion (en tant que discipline), oppose les concepts de prédiction et de prospective. Le premier, très traditionnel, correspond à la prévision des événements à venir. Le second laisse à l'avenir un caractère ouvert, tout en dessinant des voies possibles. Au terme de nos travaux, il nous semble envisageable de dépasser là encore ce rapport au futur en ne cherchant même plus à dessiner des scénarios mais en agissant pour se donner une capacité d'adaptation maximale. Dans une telle perspective, le futur est entièrement ouvert. L'univers des possibles est infini, angoissant pour les uns, exaltant pour les autres.

Au cours du colloque organisé par le CNRS sur le « Temps Mondial » (cf. [Dayan et al., 1996], Z. Laïdi prend à son compte une évolution vers l'urgence, et la situe dans une approche globale⁴ :

« La première [des valeurs du temps mondial], c'est l'urgence qui, à mes yeux, est une catégorie niant à la fois la profondeur, l'utopie, le projet, la perspective. J'ai été frappé de voir que la découverte de la perspective dans le domaine de la peinture, sous la Renaissance, a ouvert la voie à la perspective dans le champ des sciences sociales. On est aujourd'hui dans un processus inverse de destruction de la profondeur et de la reconquête de l'immédiateté par l'intermédiaire de l'urgence ». (Z. Laïdi, in [Dayan et al., 1996], p.6).

L'ensemble des propos tenus par les protagonistes de ce colloque tend à confirmer cette remarque. Tous s'accordent sur ce changement. Néanmoins, les chercheurs divergent sur certains points, dont son intégration dans un cadre plus large, celui du rapport à l'incertitude. Certains voient dans l'immédiateté un fruit de cette dernière, qu'elle soit elle-même une conséquence de la conjoncture, ou relève d'un changement profond de conception.

⁴ Le temps mondial se définissant comme :

« [...] un moment privilégié où les sociétés renégocient en termes collectifs et de manière assez forte leur rapport au temps et à l'espace » ([Dayan et al., 1996], p.3).

Ainsi, il semblerait que ce que nous avons mis en évidence pour la littérature de contrôle corresponde à un mouvement plus général, dont les auteurs considérés se sont fait l'écho. Il n'en demeure pas moins que le mode de réponse du contrôle de gestion à cette nouveauté possède des caractéristiques distinctives, dont surtout l'acceptation active qui s'oppose au présentisme souligné en sciences politiques et qui dépasse la simple réduction des horizons temporels. Intéressons-nous maintenant à l'impact que pourrait avoir ce changement dans les organisations.

B.2. La production de temps comme mode de contrôle.

On pourrait réduire nos résultats à la mise en évidence d'un phénomène de mode, lié surtout au développement d'un discours articulé autour des notions d'ABC (*Activity Based Costing*) et d'ABM (*Activity Based Management*). Il nous semble que des ouvrages tels celui de M. Gervais (1994) et surtout celui H. Bouquin (1997) viennent contredire une telle hypothèse. Le second auteur, en particulier, adopte une approche très critique de ces nouvelles méthodes, sans pour autant éviter d'utiliser un vocabulaire de la proaction et de la réaction. De surcroît, si nous avons signalé que le lexique de l'ABC est souvent lié à celui de la proaction, nous n'avons pas pu mettre en évidence, notamment à l'aide de tests statistiques, une relation systématique entre ces deux corpus langagiers. De fait, des textes comme ceux publiés par P. Lorino (1991 et 1997) attachent l'ABC à la proaction, à la réaction, mais aussi dans une large mesure à la prospective. Parmi les dix ouvrages consultés, nous n'en avons trouvé aucun qui opère à une articulation mécanique du vocabulaire ABC et de celui de l'action, bien que certains adoptent un langage en grande partie nouveau. D'ailleurs, si nous avons relevé des cas de ce type, nous les aurions suspectés d'être sujets à des mouvements de mode.

Nous proposons ici une interprétation de nos résultats semble-t-il plus fondamentale, accordant plus d'importance à la littérature de contrôle que celle portant sur de simples suivis de tendances « dans l'air du temps ». Elle n'en suscite pas moins des interrogations sur la portée de ce que nous pouvons enseigner dans notre quotidien. Cette phase ultime de notre travail est fondée entre autres sur la notion de « contrôle invisible ». Nous en considérons ici un aspect particulier. Au-delà de leur effet direct et opérationnel sur les comportements, les outils de contrôle de gestion, ainsi que leurs méthodes d'utilisation, peuvent contribuer à influencer les membres de l'organisation, et ce en suivant des cheminements qui ne sont pas nécessairement conscients. Dans ce contexte, les temps portés par le contrôle de gestion jouent un rôle primordial, car ils touchent - rappelons-le en référence aux chapitre I et III de ce mémoire - à notre essence. C'est l'idée que nous allons tenter de développer dans la suite du

propos. Rappelons enfin que nous nous plaçons dans une logique de compréhension et non d'explication : dans une optique réaliste, on pourrait parler d'adaptation naturelle à un monde qui change, ce que nous ne ferons pas.

Le contrôle de gestion répond à un besoin de maîtrise du temps.

Dans notre travail, nous avons tenté d'éclairer un aspect à nos yeux essentiel du contrôle de gestion : la *production de temps*. Le temps doit être entendu comme une part, une composante de la réalité que peuvent se construire des personnes, celle que nous attachons le plus souvent aux concepts du fugace comme du stable, du rapide comme du lent, de l'incertain comme du certain. La part de réalité couverte par le mot « temps » est celle qui est pour nous à la fois la plus intime et la moins connue, qui touche à notre essence, et dont le sens échappe à notre conscience. C'est pourquoi nous éprouvons, consciemment ou non, de manière explicite ou tacite, le besoin de nous rassurer par des images censées représenter ce pan d'inconnu. S'il se trouve quelqu'un qui puisse satisfaire ce besoin, nous souscrivons facilement aux réponses qu'il apporte à ce que H.G. Gadamer appelle « la question du temps ». Représenter, concevoir le temps comme une chose que l'on peut connaître, c'est se donner l'illusion qu'on peut le connaître à son tour. C'est rejeter viscéralement l'humilité d'un Saint Augustin, pour qui le temps demeure un inconnu dès qu'il s'agit de le « mettre en mots ».

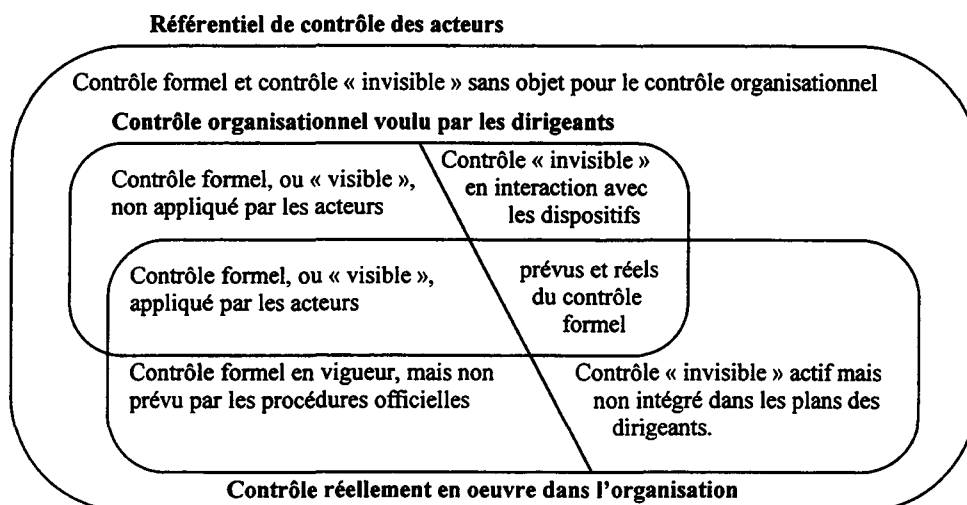
Nous ne voulons pas de « Saints Augustins », mais bien des hommes et des systèmes qui vont nous dire *ce qu'est* le temps. La discipline de contrôle de gestion en fait partie. C'est ce que nous avons essayé de mettre en lumière dans ce travail.

Cadre théorique : la notion de contrôle invisible.

Le contrôle de gestion se définit comme un mode de maîtrise, en particulier de maîtrise des comportements, ou encore des gens au travail. H. Bouquin montre, rappelons-le, comment cette discipline s'insère dans un processus visant à produire une *influence créatrice d'ordre* sur les personnes. Il se fonde notamment sur une définition de cette activité, qu'il déclare être la plus proche de la pratique actuelle, et qui a été formulée par R.N. Anthony en 1988, dans les termes suivants :

« Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en oeuvre les stratégies de l'organisation » ([Anthony, 1988], p.10, traduit par H. Bouquin, 1997, p.18).

Ainsi, le contrôle de gestion est un mode de maîtrise à proximité et à distance, dans les grandes organisations. H. Bouquin distingue les modes de contrôle selon leur caractère formel ou informel, volontaire ou non, enfin externe ou interne. Dans le schéma qu'il propose à la page 28 de son ouvrage (1997), il définit les « contours » d'une catégorie qui nous semble ici fondamentale pour éclairer l'ensemble de notre propos conclusif.



**Figure 1 : Une typologie des modes de contrôle
proposée par H. Bouquin (1997, p.28).**

La production de temps peut contribuer à un « contrôle « invisible » actif mais « non intégré dans les plans des dirigeants ». En effet, le contrôle de gestion, notamment au travers certains de ses outils, contribue à créer des conceptions du temps partagées dans l'organisation, et entretient ainsi un mode d'influence. Les ouvrages que nous avons considérés dans nos analyses qualitative et quantitative ont une approche temporelle de certains outils qui semble très claire : pour les uns, l'utilisation des tableaux de bord est censée assurer une certaine réactivité. Pour d'autres, elle assure un suivi rétrospectif, ou encore elle constitue un moyen d'influencer *a priori* les comportements du personnel. Si, dans l'organisation, une telle divergence se produit, à quoi servent de tels outils ? C'est là une question qui peut justifier une suite à notre première recherche, nous y reviendrons.

C'est dans ce cadre général d'interprétation, que nous allons aborder les conclusions « au second degré » de notre recherche.

La production de temps maîtrisés par négation, ou par affirmation-négation de l'incertitude.

Ici, nous devrions plutôt parler de « deux manières de se donner (ou de donner aux autres) l'impression de maîtriser le temps ». A. Burlaud et C.J. Simon (1997), pour leur part, parleraient de la substitution de la certitude subjective à l'incertitude objective (op.cit., p.89).

Une première manière de maîtriser le temps consiste à le nier à le réifiant. C'est ce que nous avons tenté de mettre en évidence comme premier enseignement de notre recherche, et, pour cette raison, nous ne nous y attardons pas outre mesure. De fait, l'idée d'un temps objectivé peut *a priori* jouer un rôle majeur dans le contrôle des autres. Le présenter comme une précieuse denrée, qui, lorsqu'elle est perdue, l'est définitivement, constitue une incitation au travail efficace. Elle peut même, dans le langage quotidien de l'entreprise, constituer un moyen de pression. Le discours tenu par les commanditaires sur les délais, souvent déclarés plus courts que nécessaire, est un exemple particulièrement connu et commun de l'utilisation des conceptions du temps pour contrôler les personnes, c'est à dire s'assurer *a priori* et indirectement qu'elles seront efficaces, et qu'elles accompliront leurs tâches le plus rapidement possible. A notre sens, ce n'est donc pas un hasard si le « temps-quantité » est la première forme que l'on entend exprimer lors d'entretiens avec des membres d'organisation. Pourquoi alors avoir privilégié dans nos travaux une autre approche que celle passant par les conceptions, explicitement réifiantes, examinées antérieurement ? Ces dernières nous ont semblé constituer un facteur de maîtrise plus fragile et susceptible d'une moindre efficacité, ce qui justifie notre choix, au-delà de leur caractère faiblement discriminant (voir plus haut). Le temps-quantité a beau se révéler extrêmement commun dans les conversations quotidiennes (combien de fois employons-nous l'expression « perdre son temps » ?), il n'en est pas moins un instrument de contrôle relativement faible. Le discours des délais ne fonctionne que tant que les personnes sur lesquelles on exerce une pression ne sont pas conscientes de cela. La prise de conscience du rôle contraignant d'une telle représentation temporelle peut entraîner soit un rejet de la conception correspondante (peu probable, tant elle est ancrée dans notre langage), soit, plus fréquemment, une recherche d'accommodements avec les principes qui en découlent. Par exemple, si je constate que mon patron me demande de rendre un document trois semaines avant la réunion où celui-ci doit être discuté, j'en tirerai les conséquences pour la prochaine fois. Réduit à une simple quantité, le temps peut devenir un objet de « slack » (cf. [Cyert & March, 1997]) : on peut se donner de la marge avec le temps comme avec n'importe quelle autre ressource. Par conséquent, la quantification temporelle est un moyen commun et relativement faible d'exercer un contrôle. En ce qui concerne le rythme et le processus, il s'agit là d'images rattachées plus largement à la maîtrise du temps qu'à la maîtrise des autres.

Le second mode d'approche des conceptions du temps est indirect. Il passe par ce que nous avons appelé nos attitudes fondamentales. Dans notre exploration, nous en avons identifié quatre, qui s'opposent et se complètent. Dans le troisième chapitre de notre mémoire, nous avons tenté de comprendre en quoi ces conceptions relevaient, elles aussi, d'un souci de maîtrise du temps. Les attitudes que nous avons définies entrent de fait dans cette logique :

- la rétrospection reporte le passé dans le présent sinon pour l'expliquer et le comprendre, du moins pour le retenir ;
- la prospective ramène des tranches de futur dans le présent pour permettre d'en avoir la connaissance la plus précise possible, et éventuellement d'orienter les actions en conséquence ;
- la réaction cherche à utiliser au mieux l'impact d'un événement imprévu (approche de l'occasion), ou tout au moins à faire en sorte que les effets de ce dernier soient les moins préjudiciables possibles (approche de l'adaptation) ;
- la proaction cherche à agir avant même que l'inattendu se produise, de telle sorte que l'on n'ait même plus besoin de réagir.

Nous sommes donc face à quatre attitudes qui visent d'une manière ou d'une autre à la maîtrise du temps. L'objet de cette quête de contrôle porte particulièrement sur l'incertitude. La prospective et la rétrospection nient dans une large mesure cette dernière. La proaction et la réaction en reconnaissent l'irréductibilité, mais en même temps se posent comme une manière de parer à toute éventualité, même la plus imprévisible. C'est ce que nous avons appelé l'affirmation-négation de l'incertain.

L'évolution que nous avons mise en évidence dans cette recherche donne à penser que la discipline de contrôle s'est déplacée d'un rapport à l'incertitude négatif vers une relation à la fois affirmative et négative. Nous allons essayer de montrer en quoi ce changement, appliqué à la pratique du contrôle, mais jouant déjà dans les formations à la gestion, a un impact sur le contrôle des personnes.

De la négation de l'incertitude à son affirmation négation, ou comment mieux contrôler les gens au travail.

Afin de préciser cette hypothèse, nous allons comparer le temps de la connaissance et celui de l'action sous l'angle des comportements qu'ils peuvent induire.

Négation de l'incertitude : un contrôle par la connaissance et la communication d'une direction à suivre.

Considérons d'abord le schéma traditionnel lié aux attitudes du temps de la connaissance. Une personne que l'on situe dans cette perspective (par le discours, notamment), sera consciente de plusieurs enjeux la concernant très directement, liés aux faits suivants (cette liste n'est pas exhaustive) :

- on pourra l'évaluer sur son travail passé, mais, en contrepartie, on pourra chercher à comprendre dans quelle mesure elle n'a pas atteint ses objectifs ;
- ce qu'on attend d'elle est un résultat dans un futur plus ou moins éloigné.

Si, dans ce schéma, il est relativement facile de dédramatiser le rapport au passé, en revanche, celui au futur peut s'avérer générateur de stress. Dans une telle approche, on peut dire, pour employer une forme métaphorique, qu'on fait « avancer les personnes en pointant leur regard vers une ligne de mire ». On s'assure de leurs comportements futurs en recourant à un éventail de méthodes, allant de la programmation pure et simple des tâches à l'évaluation sur objectifs. Le risque de cette pratique, du moins dans le domaine de la gestion, est d'inciter les personnes à se projeter en permanence, et à oublier le quotidien, voire à s'enfermer dans des attitudes « contemplatives », c'est à dire spéculant uniquement sur l'avenir. Par ailleurs, certains événements imprévus peuvent remettre en cause la belle mécanique mise en place en référence au temps de la connaissance.

Affirmation-Négation de l'incertitude : un contrôle par la peur et la préconisation d'attitudes rassurantes.

L'impact immédiat des conceptions liées à l'affirmation-négation de l'incertitude est certainement moins conscient, mais à terme, il est peut-être d'autant plus fort. Le temps chaotique, imprévisible, en dépit des méthodes que l'on peut recommander, crée un stress, une peur *a priori* bien plus importants que les rassurantes hypothèses qui fondent la rétrospective ou la prospective. En comparaison à l'échelle ordonnée proposée par cette dernière, sur laquelle on dessine les états souhaitables, le *kairos* n'est que désordre. Il s'agit de s'adapter à tout ce qu'il amène avec lui d'imprévus, et ce par réaction, ou par anticipation proactive, en allant au devant d'événements qu'en fin de compte, on ne connaît bien qu'au moment où ils surviennent. Cette approche est plus contraignante que la précédente. Le temps de la connaissance s'apparie à une direction à suivre ; son langage est celui de la projection, de la

prévision, de la *connaissance* comme mode de maîtrise : le futur (comme le passé) doit m'être connu si je veux en être le maître. Dans ce cas, « connaître », rappelons-le, peut être assimilé autant à « prévoir » qu'à « vouloir ». Dans la conception nouvelle du temps chaotique, l'homme se trouve confronté à l'*inconnu*. Son mode de maîtrise ne peut plus passer par la connaissance, par la préparation d'un itinéraire tout tracé (avec au pire des cas, des bifurcations programmables). Ici l'individu voyage de nuit. Le seul moyen de survivre (et c'est d'ailleurs ainsi que certains textes actuels présentent les choses, (cf. chapitre III du présent mémoire), c'est d'être prêt à tout ce qui peut advenir, et être suffisamment souple pour s'adapter aux événements les plus inattendus. Ceux qui, dans la littérature de contrôle, produisent un tel discours sont susceptibles de placer leurs disciples dans une réalité qui ne peut que les inciter à entrer en action. Le temps que construit un propos fondé sur des outils et méthodes proactifs et réactifs interdit tout attentisme. Dans cette approche, pour reprendre la forme métaphorique utilisée plus haut, « on met les personnes en mouvement en brandissant la menace des lendemains inconnus ». Sur ce point, il serait intéressant d'étudier l'impact d'un tel discours dans des pays de culture plus fataliste.

Ainsi, en créant un corpus de techniques, d'outils et de méthodes concourant à créer l'image relativement nouvelle du temps de l'action, on peut exercer sur les membres de l'organisation un contrôle « invisible ». Cette conception, néanmoins, peut avoir des effets délétères, dont l'agitation. On se rappelle à ce sujet, l'ouvrage de J.L. Ardoin, D. Michel et J. Schmidt : « réagir, c'est créer du désordre ». Cette remarque, qui prend la forme d'une devise, permet éventuellement de comprendre le fort maintien de l'attitude prospective dans le discours de la littérature de contrôle de gestion. Les conceptions du temps que nous avons mises en évidence dans notre modèle théorique semblent aujourd'hui s'articuler dans une dialectique de la confiance et de la menace : faire en sorte de se donner un cap, tout en sachant qu'il faudra essuyer des courants et des vents anarchiques.

Cette analyse de l'effet possible des conceptions temporelles, quoique fondée sur des postulats différents, peut être rapprochée de la thèse que N. Brunsson (1989) développe concernant les concepts de décision et de responsabilité (se reporter en particulier au chapitre 8). L'auteur adopte le terme d'« hypocrisie » pour qualifier la construction sociale de principes ou d'idées qui couvrent un état de fait tout à fait différent. De telles idées, précise N. Brunsson, participent au contrôle sinon plus, du moins autant que des procédures formelles :

« Cette coordination [des actions] peut être produite par le discours, par le management qui promulgue des décrets et se fait obéir [...Mais] en fin de compte, la coordination peut s'opérer parce que les acteurs pensent de la

même manière, c'est à dire parce qu'ils ont une idéologie commune »
 ([Brunsson, 1989], p.170, notre traduction).

Cette approche, qui oppose idées et actions (ce qu'on ne fait pas dans un cadre épistémologique constructiviste), souligne la nécessité de congruence entre ces deux ordres, sans laquelle le contrôle des « administrés » (*the « led »*), s'il existe, est hypocrite. Nous ne nous consacrerons pas ici à la théorie de l'hypocrisie, mais plutôt à la manière dont l'auteur cité lie des modes de contrôle à certaines conceptions de l'incertitude.

Dans le cadre théorique qu'il se donne, et dont nous venons de donner une synthèse, N. Brunsson considère en effet les décisions comme une manière de mettre en forme notre rapport à l'incertitude. Les relations qu'il met en place entre les conceptions de la décision et celles de l'incertitude sont rappelées dans le tableau suivant.

La décision comme...	<i>...un choix...</i>	<i>...un moyen de mobiliser...</i>	<i>...une responsabilité...</i>	<i>...un moyen de légitimer...</i>
...conçoit l'incertitude comme étant liée...	<i>...aux alternatives,</i>	<i>...à l'engagement du personnel,</i>	<i>...aux décideurs,</i>	<i>...à la légitimité de l'organisation,</i>
et, en conséquence, se fonde sur...	<i>...la rationalité.</i>	<i>...l'irrationalité.</i>	<i>...l'irrationalité relative à l'acceptation de la responsabilité.</i>	<i>...la rationalité de normes déconnectées de l'action.</i>

**Tableau 2 : les quatre rôles de la décision,
 traduit et adapté de [Brunsson, 1989], p.190.**

Ce modèle doit fournir selon son auteur un cadre à l'interprétation des processus de décision. Nous n'entrerons pas dans le détail du propos de N. Brunsson, nous limitant à quelques remarques formulées à partir de ce que nous en avons précédemment restitué. En fait, dans ce tableau, nous retrouvons, déclinés en quatre catégories, les deux « niveaux » d'incertitudes que nous avons présentés précédemment. L'un, très général, porte sur les « états futurs de la nature », pour reprendre un vocabulaire micro-économique. Il correspond à l'ensemble des rôles qui viennent d'être présentés. L'autre est plus spécifiquement concentré

sur les comportements futurs des personnes. Il correspond plus précisément aux seconde et troisième approches de la décision. A partir cette remarque, et de la méthode proposée par l'auteur suédois, nous pouvons tenter de formuler une interprétation des résultats de notre recherche. Pour ce faire, nous proposons, dans un tableau inspiré du précédent, de mettre en rapport les conceptions du temps qui s'opposent sur l'axe « connaissance-action » de notre modèle théorique, la conception de l'incertitude correspondante, et le mode de maîtrise des personnes qui peut résulter du partage de cette dernière⁵.

<i>Le temps...</i>	<i>...de la connaissance....</i>	<i>...de l'action..</i>
...considère l'incertitude comme...	réductible (négation)	irréductible (affirmation)
et peut prédisposer le personnel à être...	<ul style="list-style-type: none"> - porté vers le moyen et le long terme, - soucieux des moyens mis en oeuvre, - déterminé ou du moins sachant à quoi s'attendre. 	<ul style="list-style-type: none"> - actif, - souple et adaptable à des situations nouvelles.

**Tableau 3 : les rôles des conceptions du temps
dans un processus de contrôle.**

N. Brunsson met en lumière l'aspect rassurant de l'idée de décision. Vis-à-vis des conceptions temporelles, il semble que le mode de contrôle, comme nous l'avons déjà signalé, joue sur une dialectique de la confiance et de la peur vis à vis du lendemain. Quoi qu'il en soit, les attitudes de notre modèle théorique, telles que nous les avons définies sont autant de manières de se rassurer (cf. chapitre III). La prospective et la rétrospection nous assurent de l'appropriation par la connaissance de ce qui n'est plus et de ce qui est à venir. La réaction et la proaction nous garantissent contre une déstabilisation liée à l'imprévu qui nous menace, tout en nous conservant sans cesse actifs. Les risques de chacune de ces approches sont respectivement la tendance à contemplation et l'activisme désordonné. Il semble que

⁵ Notons au passage que ce tableau ne rend pas compte du rapport au passé, et qu'il est donc incomplet par rapport à nos résultats de recherche.

l'équilibre auquel parvient la littérature de contrôle de gestion (en langue française) soit interprétable comme le résultat de la recherche - auprès du personnel d'entreprise et des managers en particulier - d'un autre équilibre, celui de la connaissance et de l'action.

Le passage du contrôle temporel au contrôle des hommes se fait par ce que N. Brunsson appelle une « idéologie commune ». Cette dernière notion étant traduite de l'anglais, langue dans laquelle le terme « ideology » s'utilise dans un sens moins critique et moins polémique qu'en français, nous proposons d'employer l'expression « partage de conceptions » ou encore « conceptions partagées ». Cette nouvelle problématique peut fonder des prolongations de notre recherche dans le domaine de l'entreprise. Ce sont des voies d'investigation dont il convient d'envisager les développements possibles.

B.3. Prolongations possibles de la recherche.

Par prolongation, il faut entendre aussi bien les travaux de recherche qui peuvent être envisagés à partir de ces premiers résultats, que les extensions théoriques que nous pouvons donner à ces derniers, en d'autres termes, leur portée. Dans ce dernier paragraphe, nous allons prendre en considération l'ensemble de ces pistes de réflexion.

Prolongations possibles de la recherche dans la discipline.

Tout en restant concentrée sur les études de littérature, notre recherche n'est pas pour autant cantonnée au travail que nous avons effectué jusqu'à présent. Plusieurs voies d'extension de ce travail sur les textes sont envisageables. Nous en détaillons les modalités possibles, en rappelant que la méthode utilisée resterait à peu de choses près la même que celle développée pour la présente démarche. On pourrait en effet :

- 1°) étendre notre étude aux derniers ouvrages parus et à ceux à venir, afin d'examiner si et dans quelle mesure l'évolution qui s'est dessinée au cours de cette recherche se confirme dans la durée ; il s'agirait notamment de suivre en détail les positions relatives des quatre attitudes, et surtout vérifier si le vocabulaire du temps de l'action se consolide progressivement ;
- 2°) appliquer notre méthode à des articles de revues spécialisées ; autant il semblait difficile de mélanger ces derniers aux ouvrages dans une étude diachronique, autant il paraît intéressant de leur consacrer une étude particulière,

car ils constituent *a priori* le lieu d'expression et d'émergence des idées nouvelles ; il pourrait être fructueux de comparer ensuite les résultats de cette démarche à ceux obtenus dans la recherche dont nous venons de rendre compte ;

3°) confronter le modèle théorique aux littératures de contrôle de gestion étrangères, notamment celle provenant d'Amérique du nord ; cette approche demanderait des précautions supplémentaires ; il faudrait notamment se poser les questions suivantes⁶ :

- Le modèle des quatre attitudes s'applique-t-il tel quel à la culture considérée ? En quoi diffère-t-il (ou s'apparente-t-il) à celui construit pour la littérature en langue française ?
- Les conceptions temporelles ont-elles suivi la même évolution que dans la littérature en langue française ? Peut-on remarquer des décalages dans la durée (Y a-t-il notamment une anticipation dans la littérature nord-américaine) ?
- Peut-on mettre en évidence un effet de mimétisme entre les littératures nord-américaine et française, du moins en termes de conceptions temporelles ? Doit-on en déduire une évolution probable des conceptions temporelles dans la littérature française ?

Voici, pour notre recherche, un ensemble de pistes de développement possibles, lesquelles demeurent orientées vers le même « objet d'investigation ». En définitive, ce sont des travaux relativement faciles à engager, étant donné que leur corpus méthodologique est en grande partie élaboré. Le changement de champ d'étude, en particulier le passage aux situations d'entreprise, sera évoqué dans la section suivante. Il est à présent intéressant de se pencher sur la manière dont les résultats que nous avons obtenus et ceux que nous pourrions tirer de ces nouvelles démarches peuvent s'articuler conceptuellement.

⁶ Parmi les travaux existant dans ce domaine, nous pouvons renvoyer à [Bluedorn, 1997], qui, outre une analyse des différences nationales propose une théorie de l'alignement des rythmes de l'entreprise sur ceux des personnes qui le constituent (c'est sur ce point précis que les différences nationales peuvent jouer un rôle essentiel). On pourra se reporter aussi à [Rousseaux, 1996], aux pages 30 à 31 en particulier, où l'auteur, en s'inspirant d'un ouvrage de J. Attali, esquisse une théorie sur les différences de conceptions temporelles entre Etats-Unis et Asie (la Chine et le Japon).

Prolongations possibles dans le champ des organisations.

On peut aborder la problématique de la production de temps selon au moins deux approches. La première que nous examinerons consiste à s'interroger sur les enjeux opérationnels et instrumentaux du partage des conceptions temporelles. La seconde porte sur le « contrôle invisible », et sur la relation entre les conceptions effectivement partagées et les comportements du personnel dans les organisations considérées. Cette distinction pourra paraître artificielle du point de vue des situations examinées. Elle ne l'est pas en termes méthodologiques, et c'est pour cette raison que nous avons cru devoir les séparer dans cette présentation.

Aspects opérationnels du partage de conceptions temporelles.

« Un outil est finalement un langage. Il ne vaut que s'il est adapté à une représentation partagée par les acteurs » ([Bouquin, 1997], p.298).

Comme le suggère H. Bouquin dans cette citation (qui demeure très large sur l'idée de représentation), la problématique du partage des conceptions temporelles peut, entre autres, constituer une nouvelle manière de comprendre pourquoi les modes d'utilisation de systèmes de contrôle comparables diffèrent d'une entreprise à une autre. On peut en effet supposer, d'après les résultats de notre étude, que cette diversité provient de différences d'attitudes temporelles :

- entre les organisations considérées ;
- à l'intérieur de chaque organisation (entre les personnes qui la constituent).

Les méthodes applicables en pareil cas, sont les suivantes (cf. [Méric, 1997]) :

1°) Passer des entretiens avec des contrôleurs, des managers et des opérationnels dans la (ou les) entreprise(s), les enregistrer et les reporter *in extenso* sur support informatique. La méthode employée est non-directive. Les questions posées portent sur les activités des personnes interrogées, et incluent la suivante : « qu'est-ce, pour vous, qu'un bon outil de contrôle de gestion ? ». Il s'agit aussi de savoir quels outils les personnes prétendent utiliser dans le système de contrôle de gestion mis à leur disposition.

2°) Appliquer la méthode d'analyse quantitative décrite dans le présent mémoire (incluant l'analyse en composantes principales, avec cependant certains aménagements⁷).

3°) Quantifier ainsi les écarts entre les différentes personnes interrogées dans le modèle théorique, et en mesurer la dispersion. Il conviendra d'identifier, dans la mesure du possible, les groupes qui peuvent se dégager d'une telle analyse, et de les confronter avec ce qui a pu être dit dans les entretiens en termes d'utilisation des systèmes (à un degré de détail qui dépendra des informations obtenues en cours d'entretiens).

Il s'agit là d'une première méthode, relativement lourde, qu'on ne peut mettre en oeuvre que sur un nombre relativement faible d'entretiens. Afin de l'étendre à un ensemble d'entreprises plus vaste, il faudra simplifier la démarche, en construisant éventuellement des questionnaires à partir des analyses en composantes principales. Cette méthode serait alors inspirée des travaux de M. Fiol (1993) dans le domaine des relations entre supérieurs et subordonnés, à ceci près que les écarts s'analyseraient entre les groupes apparaissant dans de l'analyse en composantes principales préparatoire (et non entre deux groupes définis a priori, à savoir les supérieurs et les subordonnés).

Une autre approche méthodologique pourrait consister à construire des questionnaires sur des fondements théoriques. C'est la méthode que propose J.C. Usunier, dont nous supposons qu'elle est fondée sur les travaux de A.C. Bluedorn. Ce dernier auteur articule l'essentiel de sa recherche sur le modèle théorique d'E.T. Hall (1982, cité au chapitre I du présent mémoire) et en particulier sur l'opposition entre polychronie et monochronie (cf. [Bluedorn, Kaufman, Lane, 1992]). Cet auteur (ainsi que ses collaborateurs), pour chaque question, propose une échelle du type Lickert (comportant cinq échelons définis entre les mentions « approuve » et « désapprouve »). Chacune des réponses porte sur les convictions et les comportements de la personne interrogée, ou encore sur ce que pense cette dernière de son organisation. Un système d'agrégation (par moyennes arithmétiques) permet de comparer sur une échelle synthétique les positions de l'individu et de son organisation. Une analyse des écarts est alors proposée, fondée sur la thèse de E.T. Hall. Les modèles d'interprétation, mettant en relation certains facteurs comportementaux et les deux attitudes fondamentales (i.e. la polychronie et la monochronie) constituent des références pour nos propres travaux à venir (à condition de les effectuer sur des populations relativement larges, dans des entreprises de grande taille, cf. [Slocombe & Bluedorn, 1996], article à paraître, pages 41 à 33 de l'avant-projet).

⁷ Il s'agit en effet de prendre en compte des textes d'un volume bien moindre que celui d'ouvrages.

Mise en évidence du « contrôle invisible » par la production de temps.

D'un point de vue théorique, la mise en relation du contrôle invisible et du partage des conceptions temporelles semble relativement facile. D'un point de vue opérationnel, elle s'avère plus délicate, surtout si l'on se situe dans un schéma déterministe. Nous avons souligné au chapitre précédent que la recherche d'un rapport systématique entre les images distillées par le contrôle de gestion et celles adoptées par le personnel d'entreprise demeurerait à nos yeux très risquée, pour ne pas dire vouée à l'échec. Des auteurs comme P. Berger et T. Luckmann montrent dans quelle mesure tout individu peut contribuer à construire la réalité de l'autre. Dans un fatras de facteurs potentiellement déterminants, comment dégager le rôle des conceptions temporelles portées par le contrôle de gestion ? Une recherche dans ce domaine peut difficilement prétendre réussir à mettre en évidence un rapport de cause à effet. De surcroît, on ne peut espérer trouver ou créer une variable susceptible de décrire l'efficacité du contrôle « invisible ». L'expérience de laboratoire rendrait ce dernier parfaitement visible pour les protagonistes. Annuler l'impact du contrôle visible semble impossible. De ce point de vue, il est peut-être nécessaire de travailler « en négatif ». Expliquons-nous : si l'on met en évidence une certaine cohérence dans les comportements étudiés, trahissant l'exercice d'une « influence créatrice d'ordre » (cf. [Chiapello, 1994] et [Bouquin, 1997], cités précédemment), il faut tenter de montrer que le contrôle formel n'y est pour rien, ou du moins, ne peut pas directement expliquer tout. Mais une telle méthode peut exclure la considération des cas où les contrôles visible et invisible vont dans le même sens. En effet, elle ne se révèle vraiment efficace que lorsque ces deux facteurs ont une influence contradictoire, et plus précisément lorsque les comportements ne tendent pas vers ce que cherche le contrôle formel. Par conséquent, le chercheur peut adopter trois positions :

- soit présupposer une « résistance naturelle » des individus au contrôle et donc plus particulièrement au contrôle formel (résistance que l'on peut éclairer à partir des postulats exprimés dans [Crozier & Friedberg, 1977]), ce que nous avons fait pour fournir une interprétation plausible des résultats obtenus dans cette recherche (voir plus haut) ;
- soit admettre que l'on peut simplement supposer effectif le rôle des conceptions temporelles parmi les facteurs de contrôle invisible ;
- soit enfin demeurer dans une optique constructiviste, et supposer alors que la question du facteur déterminant n'a pas de sens, l'« objet » de la recherche devenant alors la production de conceptions temporelles par le contrôleur de

gestion, mue par une volonté de maîtrise (c'est l'approche que nous avons globalement adoptée dans notre recherche).

Les méthodes que l'on pourra utiliser pour aborder une telle problématique dépendront en partie du choix effectué entre ces trois attitudes de recherche. On peut envisager de se situer d'emblée en amont de l'approche, cherchant ainsi à appréhender dans quelle mesure les conceptions temporelles sont partagées, et en cohérence avec celles portées par le système de contrôle de gestion. Il pourrait même être intéressant de comparer les attitudes adoptées par le contrôleur de gestion et celles propres aux outils dont il assure l'animation. Les techniques d'investigation proposées précédemment peuvent être reprises dans ce cas particulier, mais il est possible d'en imaginer d'autres, à savoir :

- des études de cas, fondées ou non sur le modèle théorique proposé dans le présent mémoire, dans lesquelles le chercheur se met en quête des conceptions temporelles qu'il peut rencontrer (comme nous l'avons fait dans l'exploration de littérature pour cette recherche) ;
- des mises en situation de différents acteurs d'une même organisation (dont un contrôleur de gestion) autour d'un cas pratique appelant des positions fortes par rapport aux attitudes du modèle théorique, et un examen (éventuellement à partir d'un document filmé tiré de ces séances) des comportements *ex post*, portant en particulier sur le rôle du contrôleur de gestion.

L'ensemble de ces remarques laisse présager des développements possibles dans le domaine de l'entreprise d'une recherche volontairement concentrée jusqu'ici sur le terrain de recherche « littérature ». D'autres voies pourraient aussi être explorées, qui nous intéressent dans une moindre mesure, comme la construction de typologies d'entreprises ou de systèmes de contrôle à partir du modèle construit au chapitre III de ce mémoire. Nous pensons en particulier à la catégorisation proposée par R.E. Miles et C.C. Snow, dont les termes, pour se rapprocher morphologiquement des nôtres (« *prospectors* », « *reactors* », « *analysts* » et « *defenders* », cf. [Miles & Snow, 1978]), se recoupent très peu avec les attitudes temporelles de notre schéma théorique. Une telle approche n'en est pas moins possible.

Un dernier mot...

Ne nous cachons pas derrière notre science pour prétendre à la neutralité de nos dires : en tant qu'enseignants dans la discipline de contrôle, nous contribuons à conditionner nos auditeurs à agir de manière à nier l'incertitude. Nous les préparons ainsi à être plus aisément contrôlables. Nous anticipons de la sorte sur l'ensemble des outils et méthodes formels mis en oeuvre dans les organisations pour mieux mettre les gens au travail. Espérons que notre recherche a pu contribuer à éclairer certains tenants de ce processus en grande partie inconscient.

Avant de mettre le point final à ce mémoire, nous voudrions aussi faire remarquer à nos lecteurs que ce que nous avons appelé des conceptions temporelles est de fait un ensemble de « sous-conceptions ». Toutes admettent l'existence d'un passé, d'un futur, et d'un présent (conçu au minimum comme le point limite entre ce qui sera et ce qui n'est plus), « l'illusion tenace » d'A. Einstein (cf. le chapitre IV de ce mémoire). C'est là leur point commun, et l'image du temps qui les rassemble. Est-il possible d'en sortir ? Peut-on imaginer une gestion sans elles ? Sans elles, peut-on encore imaginer la gestion ?

Pour résumer l'ensemble des réflexions suscitées par les résultats de notre recherche, nous pouvons nous reporter à l'interprétation que K. Axelos donne des fragments d'Héraclite. Pour le philosophe grec, le rythme du mouvement universel saisi par la pensée dialectique est le Temps. « **Le temps est un enfant qui joue, en déplaçant des pions** » (D.52, in [Axelos, 1968], p.54). Le temps, constructeur et destructeur éternel de la totalité rappelle le jeu de l'enfant. Mais on peut retourner le constat : notre pouvoir sur le temps est celui d'un enfant, nous le faisons et le défaisons. « La pensée est une pensée du temps, car le temps est présent dès le premier instant et il est dès lors un temps vécu et pensé » ([Axelos, 1968], p.55).

*« Si tu n'espères pas l'inespéré,
tu ne le trouveras pas
Il est dur à trouver et inaccessible ».*

Héraclite, in [Dumont, 1988], p.150.

REFERENCES
BIBLIOGRAPHIQUES

- **Anthony**, R. N., 1965, *Planning and Control Systems, a framework for analysis*, Harvard University Press, Boston.
- **Anthony**, R.N., **Dearden**, J., **Vancil**, J., 1980, *Management Control Systems, Texts and Cases*, fourth edition, Irwin, Homewwod, Boston.
- **Anthony**, R.N., 1988, *The Management Control Function*, Harvard University Press, Boston.
- **Anthony**, R. N., **Dearden**, J., **Bedford**, N. M., 1989, *Management Control Systems, Texts and Cases*, sixth edition, Irwin, Homewood, Boston.
- **Anthony**, R. N., **Dearden**, John, **Govindarajan**, Vijay, 1992, *Management Control Systems*, seventh edition, Irwin, Homewood, Boston.
- **Archibald**, R.D., 1992, *Managing high technology programs and projects*, John Wiley and Sons, New York.
- **Austin**, J.L., 1970, *Quand dire c'est faire*, traduction et commentaires par G. Lane, Editions du Seuil, Paris.
- **Axelos**, K., 1968, *Héraclite et la Philosophie*, Les Editions de Minuit, Paris.
- **Bachelard**, G., 1932, *L'intuition de l'instant*, Gonthier, Paris.
- **Bardin**, L., 1996, *L'analyse de Contenu*, collection « le Psychologue », PUF, Paris.
- **Barreau**, H., 1989, « Temps », Essai philosophique, *Encyclopedia Universalis*, Paris.
- **Barrère**, A., 1973, *Histoire de la pensée économique et analyse contemporaine*, Editions Montchrestien, Paris.
- **Beaver**, W.H., 1989, *Financial Reporting : An Accounting Revolution*, Prentice Hall International, Englewood Cliffs.
- **Becker**, G., 1965, « *A theory of the Allocation of Time* », The Economic Journal, n°299, vol.75, Septembre.

- **Belot, L.**, 1998, *Ces Entreprises qui cherchent à se rendre Maîtresses du Temps*, Le Monde, 10 mars, p.18.
- **Bergadaà, M.**, 1987, *Le rôle du temps dans l'action du consommateur*, Thèse de doctorat, Université de Québec.
- **Berger, P., Luckmann, T.**, 1986, *La Construction sociale de la Réalité*, Traduction P. Taminiaux, Méridiens Klincksieck, Paris.
- **Bergson, H.**, 1983, *L'Evolution Créatrice*, PUF, Paris.
- **Berry, M.**, 1983, *Une Technologie invisible ? L'Impact des Outils de Gestion sur l'Evolution des Systèmes humains*, Cahier de Recherche du Centre de Recherche en Gestion (CRG), Ecole Polytechnique, Paris.
- **Bescos, P.L., Dobler, P., Mendoza, C., Naulleau, G.**, 1991, *Contrôle de Gestion et Management*, Montchrestien, Paris.
- **Bescos, P.L., Mendoza, C.**, 1994, *Le Management de la Performance, Expériences et Méthodologie de Mise en Oeuvre pour un Comptabilité de Gestion Moderne*, Editions Comptables Malesherbes, Paris.
- **Besson, P., Bouquin, H.**, 1991, *Identité et légitimité de la fonction de contrôle de gestion*, Revue Française de Comptabilité, n°82, janvier-février, pp.60-71.
- **Bluedorn, A.C., Kaufman, C.F., Lane**, 1992, *How many things do you like to do at once ? An introduction to monochronic and polychronic time*, Academy of Management Executive, vol. 6, n°4.
- **Bluedorn, A.C.**, 1997, *Primary Rhythms, Information Processing, and Planning : toward a Strategic Temporal Technology*, Technology Studies, vol.4, n°1.
- **Bluedorn, A.C., Denhardt, R.B.**, *Time and Organizations*, Journal of Management, vol. 14, n°2.
- **Bonini, C., Jaedicker, R., Wagner, H.**, 1964, *Management Control, New Directions in Basic Research*, Mc Graw Hill, New York.

- **Bouquin, H.**, 1981, *Le Contrôle de Gestion dans les années 1980*, Chronique de Gestion, Revue Française de Comptabilité, décembre.
- **Bouquin, H.**, 1986, *Le Contrôle de Gestion*, PUF, Gestion, Paris.
- **Bouquin, H., Salerno, F.**, 1988, *Les Perspectives de Recherche en Contrôle de Gestion, Les Cadres Conceptuels*, Les Cahiers de Recherche, IAE de Lille.
- **Bouquin, H.**, 1991, *Le Contrôle de Gestion*, Seconde Edition, PUF, Gestion, Paris.
- **Bouquin, H.**, 1991, *Contrôle de Gestion : le temps réel implique un retour aux sources*, RFG, novembre décembre, Paris.
- **Bouquin, H.**, 1993, *Comptabilité de Gestion*, Sirey, Paris.
- **Bouquin, H.**, 1994, *Les Fondements du Contrôle de Gestion, Que sais-je ?*, PUF, Paris.
- **Bouquin, H.**, 1997, *Le Contrôle de Gestion*, Troisième Edition, PUF, Gestion, Paris.
- **Bouquin, H.**, 1997, *La Comptabilité de Gestion*, Collection « Que Sais Je ? », PUF, Paris.
- **Bourguignon, A.**, 1995, « *Peut-on définir la performance ?* », Revue Française de Comptabilité, n°269, juillet-août, pp.61-66.
- **Brunsson, N.**, 1989, *The Organization of Hypocrisy, Talk, Decisions and Actions in Organizations*, traduction par N. Adler, John Wiley & Sons, Chichester.
- **Bucki, J. et Pesqueux, Y.**, 1991, *Pour une réhabilitation du modèle cybernétique*, Revue Française de Gestion, novembre-décembre, Paris.
- **Burlaud, A., Simon, C.**, 1993, *Comptabilité de Gestion*, Vuibert, Paris.
- **Burlaud, A., Simon, C.J., Saada, T.**, 1995, *Comptabilité analytique et Contrôle de Gestion*, Vuibert, Paris.

- **Burlaud, A., Simon, C.J.**, 1997, *Le Contrôle de Gestion*, Editions La Découverte, Paris.
- **Chandler, A.**, 1989, *Stratégies et Structures des Entreprises*, Les Editions d'Organisation, Paris.
- **Chiapello, E.**, 1990, *L'Image du Contrôle de Gestion et des Contrôleurs en France*, in Echanges, n°92, 4ème trimestre, Paris, pp.13-31.
- **Chiapello, E.**, 1990, *Contrôleurs de Gestion, comment concevez-vous votre fonction ?*, in Echanges, n°92, 4ème trimestre, Paris, pp.7-11.
- **Chiapello, E.**, 1991, *Profils et Fonctions des Contrôleurs de Gestion*, in Compétences Financières pour l'Entreprise 2, R. Maëder Editeur, CEPP Publications, Paris, pp. 146-149.
- **Chiapello, E.**, 1994, *Les Modes de Contrôle des Organisations artistiques*, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur es Sciences de Gestion, Université Paris IX Dauphine.
- **Chvidchenko, I., Chevallier, J.**, 1994, *Conduite et Gestion de Projets, Principes et Pratiques pour petits et grands projets*, Cepadues, Toulouse.
- **Cohen, M.D., March, J.G., Olsen, J.P.**, 1972, « *A garbage can model of organizational choice* », Administrative Science Quarterly, vol.17, pp.1-25.
- **Cohendet, P., Llerena, P.**, 1989, « *Flexibilités, risques et incertitude dans la théorie de la firme : un survey* », in *Flexibilité, information et décision*, ouvrage collectif, P. Cohendet et P. Llerena Editeurs, Economica, Paris.
- **Conche, M.**, 1995, *Epicure, Lettres et Maximes*, Edition commentée, PUF « Epiméthée », Paris.
- **Conche, M.**, 1990, *Orientation Philosophique*, PUF « Perspectives Critiques », Paris.
- **Costa de Beauregard, O.**, 1989, « *Le Temps Physique* », *Encyclopedia Universalis*, Paris.
- **Crozier, M., Friedberg, E.**, 1977, *L'Acteur et le Système*, Editions du Seuil, Paris.

- **Cyert, M., March, J.G.**, 1970, *Processus de Décision dans l'Entreprise*, titre original : *A behavioral Theory of the Firm*, trad. J.P. Piotet, Dunod, Paris.
- **Danziger, R.**, 1995, *25 ans de Contrôle de Gestion : l'homme et la fonction*, in Paris Dauphine, 25 ans de Sciences d'Organisation, Claude Le Pen Editeur, Masson, Paris, Milan, Barcelone.
- **Dayan, D., Hermet, G., Laïdi, Z., Morin, E., Nicolescu, B., Virilio, P.**, 1996, *Le Temps Mondial, une Problématique de l'Événement Planétaire*, Centre d'Etudes et de Recherches Internationales, Quintesciences, Lettre de la Délégation Paris A du CNRS, février.
- **Dearden, J.**, 1973, « *Time Span in Management Control* », in Readings in Cost Accounting, Budgeting, and Control, pp.340-353, Fourth Edition, William E. Thomas Ed., South Western Publishing Co, Cincinnati.
- **Delors, J.**, 1974, « *Gouverner, c'est planifier* », Le Monde de L'Economie, 15 janvier, Paris.
- **Demski, J.S.**, 1972, *Information Analysis*, Addison Wesley Publishing Company, Reading.
- **Drucker, P. F.**, 1957, *La Pratique de la Direction des Entreprises*, Les Editions d'Organisation, Paris.
- **Ducrocq, C.**, 1990, *Le Contrôle de Gestion des Etablissements Hospitaliers*, Berger-Levrault, Paris.
- **Dumont, J.P.**, 1988, *Les Présocratiques*, La Pléiade, NRF, Paris.
- **Dupuy, Y., Rolland, G.**, 1991, *Manuel de Contrôle de Gestion*, « module gestion », Dunod, Paris.
- **ECOSIP**, 1993, *Pilotages de Projet et Entreprises*, Economica, Paris.
- **Eliade, M.**, 1985, *Le Sacré et le Profane*, Seuil, Paris.

- **Eliade, M.**, 1968, *Traité d'Histoire des religions*, Gallimard, Paris.
- **Euske, K.J.**, 1984, *Management Control : planning, control, measurement, and evaluation*, Addison-Wesley.
- **Fiol, M., Jouault, P.**, 1989, *Les Origines du Contrôle de Gestion éclairent-elles son futur ?*, in Compétences Financières pour l'Entreprise, R. Maëder Editeur, CEPP Publications, Paris, pp. 303-306.
- **Fiol, M., Jouault, P.**, 1991, *Pour un Contrôle de Direction*, in Revue Française de Comptabilité, janvier-février, Paris, pp.82-90/
- **Fiol, M., Jouault, P.**, 1991, *Le Contrôle de Gestion peut-il s'approprier le pilotage d'entreprise ?*, in Compétences Financières pour l'Entreprise 2, R. Maëder Editeur, CEPP Publications, Paris, pp. 158-160.
- **Fiol, M.**, 1991; *La Convergence des buts dans l'entreprise*, extrait de thèse de Doctorat d'Etat, Université Paris IX Dauphine.
- **Fiol, M., Solé, A.**, 1993, *L'inexprimable Besoin des Managers. Entreprise et Sens*, in Actes du Congrès de l'Association de la Gestion des Ressources Humaines (AGRH), Groupe HEC, Jouy en Josas.
- **Fiol, M.**, 1993, *Les Besoins de Formation continue pour les Dirigeants et Cadres d'Entreprise dans les prochaines Années*, Rapport de Recherche, HEC Management, Jouy-en-Josas.
- **Fiol, M., Lebas, M.**, 1998, *Créer du Sens pour générer la Performance*, in Questions de Contrôle, ouvrage collectif du département Comptabilité-Contrôle de Gestion de l'école HEC, à paraître.
- **Fraisse, P.**, 1967, *Psychologie du Temps*, 2ème édition, PUF, Paris.
- **Gadamer, H. G.**, 1995, *Langage et Vérité*, NRF, Gallimard.
- **Gardin, J.C.**, 1974, *Les Analyses de Discours*, Delachaux et Niestlé, Neuchâtel.
- **Gervais, M.**, 1983, *Contrôle de Gestion*, 2ème édition, Economica, Paris.

- **Gervais, M.**, 1994, *Contrôle de Gestion*, 5ème édition, Economica, Paris.
- **Giard, V.**, 1991, *Gestion de Projets*, Economica, Paris.
- **Ghiglione, R., Beauvois, J.-L., Chabrol, C., Trognon, A.**, 1980, *Manuel d'analyse de contenu*, Armand Colin, Paris.
- **Goffman, E.**, 1987, *Façons de Parler*, Traduction par A. Kihm, Editions de Minuit, Paris.
- **Goodman, S.R., Reece, J.S.** (editors), 1978, *Controller's Handbook*, Irwin, Homewood, Boston.
- **Gray, J., Johnston, K.S.**, 1976, *Introduction au Contrôle de Gestion et à la Direction Financière*, Masson, Paris.
- **Guedj, N.** (et al), 1991, *Le Contrôle de Gestion pour améliorer la Performance de l'Entreprise*, Editions d'Organisation, Paris.
- **Guitton, H.**, 1970, *A la recherche du Temps économique*, Fayard, Paris.
- **Habermas, J.**, 1987, *Théorie de l'Agir Communicationnel*, Fayard, 1987.
- **Hall, E. T.**, 1982, *La Danse de la Vie*, Seuil, Paris.
- **Hammer, M., Champy, J.**, 1993, *Le Reengineering*, Dunod, Paris.
- **Haran, G.**, 1995, *Méthode PERT, Gestion et Ordonnancement de Projets par la Méthode du Chemin Critique*, Eyrolles, Paris.
- **Harrison, F.L.**, 1985, *Advanced Project Management*, Gower, Londres.
- **Hayes, R.H., Abernathy, W.**, 1980, *Les faiblesses de la gestion américaine*, Harvard-L'Expansion, Hiver.
- **Hicks, J.**, 1975, *Le Temps et le Capital*, Economica, Paris.

- **Hirshleifer, J., Riley, J.G.**, 1979, *The Analytics of Uncertainty and Information - An Expository Survey*, Journal of Economics Literature, Décembre, vol. XVII, pp.1375-1421.
- **Hofstede, G.**, 1981, *Management Control of public and not-for-profit activities*, in Accounting, Organizations and Society, vol. 6, n°3, pp.193-211.
- **Hofstede, G.H.**, 1972, *The Game of Budget Control*, Tavistock Publications, Londres.
- **Hofstede, G.H.**, 1980, *Motivation, Leadership and Organization : Do American Theories Apply Aboard ?*, in Organizational Dynamics, Été 1980.
- **Hopwood, A.**, 1974, *Accounting and human Behaviour*, Haymarket publishing limited, Accountancy Age Books, Londres.
- **Hume, D.**, 1973, (trad. André Leroy), *Traité de la nature Humaine, Essai pour introduire la méthode expérimentale dans les sujets moraux*, Tome I, Aubier, Paris.
- **Ingham, M.**, 1994, *L'apprentissage organisationnel dans les coopérations*, Revue Française de Gestion, janvier-février, n° 97.
- **Iribarne (d'), P.**, 1989, *La Logique de l'Honneur, Gestion des Entreprises et Traditions Nationales*, Editions du Seuil, Paris.
- **Jakobson, R.**, 1973, *Essais de Linguistique générale, Rapports internes et externes du Langage*, Les Editions de Minuit, Paris.
- **Jasinsky, F. J.**, 1956, *Use and Misuse of efficiency controls*, Harvard Business Review, pp.105-112.
- **Johnson, H.T., et Kaplan, R.S.**, 1987, *Relevance Lost*, HBS Press, Boston.
- **Johnson, H.T.**, 1992, *Relevance Regained*, The Free Press, New York, 1992.
- **Jullien, F.**, 1996, *Traité de l'Efficacité*, Bernard Grasset, Paris.
- **Juran, J.**, 1974, *Quality Control Handbook*, Troisième édition, Mc Graw Hill, Boston.

- **Kant**, E., 1968, *La Critique de la Raison Pure*, Presses Universitaires de France, Paris.
- **Kaplan**, R.S., 1979, *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall, Boston.
- **Knight**, F.H., 1935, *Risk, Uncertainty, and Profit*, Houghton Mifflin, New York.
- **Koontz**, H., **Bradspies**, R.W., 1972, *Managing through feedforward control*, Business Horizons, juin, pp.25-36.
- **Lassègue**, P., 1995, « *Le Modèle Comptable du Temps* », in *l'Ecole Française de Comptabilité*, ouvrage collectif, Fauché, Paris.
- **Laufer**, R., **Burlaud**, A., 1980, *Management Public, Gestion et Légitimité*, Dalloz, Paris.
- **Laufer**, R., et **Paradeise**, C., 1982, *Le Prince Bureaucrate*, Flammarion, Paris.
- **Lauzel**, P., **Teller**, R., 1986, *Contrôle de Gestion et budgets*, Sirey, Paris.
- **Laverty**, K.J., **Demeestère**, R., 1990, *Les nouvelles Règles du Contrôle de Gestion industrielle*, Dunod, Paris.
- **Laverty**, K.J., 1996, *Economic « Short-termism » : the debate, the unresolved issues, and the implications for management practice and research*, *The Academy of Management Review*, vol 21, n°3, pp. 825-860.
- **Lebas**, M., 1989, *Comptabilité analytique de Gestion*, Nathan, Paris.
- **Lebas**, M., 1992, « *L'ABM ou le Management fondé sur les activités* », Revue Française de Comptabilité, n°237, septembre, pp.61-66
- **Le Clézio**, J.M.G, 1988, *Le Rêve mexicain*, Folio Essais, Paris.
- **Lefebvre**, J., 1976, *Introduction aux Analyses Statistiques multidimensionnelles*, Masson, Paris.

- **Levitt, B., Nass, C., 1989,** « *The Lid on the Garbage Can : Institutional Constraints on Decision Making in the Technical Core of College-Text Publishers* », Administrative Science Quarterly, vol. 34, pp.190-207.

- **Levy, P., 1987,** *La Machine Univers*, La Découverte, Paris.

- **Lock, D., 1989,** *Project Management*, Fourth Edition, Gower, Londres.

- **Löning, H., 1994,** *Une approche culturelle de l'utilisation des Systèmes d'Information Comptable et de Gestion dans différents contextes nationaux, L'exemple de la France et de la Grande Bretagne*, Thèse de Doctorat de Sciences de Gestion, Ecole des Hautes Etudes Commerciales, Jouy en Josas, juillet.

- **Lorino, P., 1989,** *L'Economiste et le Manager, Eléments de Micro-économie pour une nouvelle Gestion*, Editions La Découverte, Paris.

- **Lorino, P., 1991,** *Le Contrôle de Gestion Stratégique, La gestion par les activités*, Dunod, Paris.

- **Lorino, P., 1995,** *Comptes et Récits de la Performance, Essai sur le pilotage de l'entreprise*, Les Editions d'Organisation, Paris.

- **Lorino, P., 1997,** *Méthodes et Pratiques de la Performance, Le Guide du Pilotage*, Les Editions d'Organisation, 1997.

- **Luminet, J. P., 1993,** « *Matière, Espace, Temps* », in *Le temps et sa flèche*, ouvrage collectif, Actes du Colloque de la Société Française de Physique, Frontières, Paris.

- **Malleret, V., 1993,** *Une approche de la performance des services fonctionnels : l'évaluation des centres de coûts discrétionnaires*, Thèse de Doctorat de Gestion, Université Paris IX Dauphine.

- **Malleret, V., 1994,** « *Méthodes d'évaluation des performances des services fonctionnels* », Revue Française de Gestion, n°259, septembre, p.44-53.

- **Malleret, V., 1994,** « *Les particularités de l'évaluation des performances des centres de coûts discrétionnaires* », Cahiers Lillois d'Economie et de Sociologie, n°24, 2ème trimestre, p.7-26.

- **Marrou**, H.-I., 1954, *De la Connaissance historique*, Seuil, Paris.
- **Marteau**, G., **Scheid**, J., *Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion*, Collection « Systèmes Décisions », PUF, Paris.
- **Martinet**, A.-C., 1991, *Management en temps réel et continuité stratégique sont-ils compatibles ?*, Revue Française de Gestion, novembre-décembre, Paris.
- **Méric**, J., 1997, *Management Control Systems : the Time Trap*, Actes du Congrès de l'IAAER, Novembre, Paris.
- **Meyer**, J., 1983, *Le Contrôle de Gestion*, collection « Que Sais-Je », PUF, Paris.
- **Miles**, R.E., **Snow**, C.C., 1978, *Organizational Strategy, Structure, and Process*, Mc Graw Hill, New York.
- **Minois**, G., 1995, *Histoire de l'Avenir ; des Prophètes à la Prospective*, Fayard, Paris.
- **Mintzberg**, D., 1990, *Le Management, Voyage au Centre des Organisations*, trad. J.M. Behar, Les Editions d'Organisation, Paris.
- **Morgan**, G., 1986, *Images of Organizations*, Newbury Park CA., Sage Editors.
- **Mouchot**, C., 1978, *Temps et Sciences économiques, Nécessité et insuffisance de la Mathématique*, Economica, Paris.
- **Nikitin**, M., 1990, *Naissance du Contrôle des Investissements chez Saint Gobain*, Gérer et Comprendre, n°19, juin, pp-84-94.
- **Nikitin**, M., 1990, *Mise en place d'un Système de Comptabilité Industrielle chez Saint Gobain (1820-1880)*, Cahiers de Recherche du CREFIGE, n°9002, Université Paris Dauphine.
- **Parret**, H., 1990, « Discours, philosophie générale, linguistique », *Dictionnaire des notions philosophiques*, PUF, Paris.

- **Paty, M.**, 1993, « *Sur l'Histoire du Temps* », in *Le temps et sa flèche*, ouvrage collectif, Actes du Colloque de la Société Française de Physique, Frontières, Paris.
- **Pesqueux, Y., Martory, B.**, 1995, *La nouvelle Comptabilité des Coûts*, PUF, Paris.
- **Piaget, J.**, 1977, *La Construction du Réel chez l'Enfant*, Delachaux et Niestlé, Neuchâtel.
- **Piaget, J.**, 1981, *Le Développement de la Notion de Temps chez l'Enfant*, PUF, Paris.
- **Pigagnol, P., Russo, F.**, 1989, « Prospective et Futurologie », *Encyclopedia Universalis*, Paris.
- **Popper, K.**, 1984, *L'Univers irrésolu*, Herrman, Paris.
- **Popper, K.**, 1985, *Conjectures et Réfutations*, Payot, Paris.
- **Quivy, R., Van Campenhoudt, L.**, 1995, *Manuel de Recherche en sciences sociales*, Dunod, Paris.
- **Ramanathan, K.V.**, 1982, *Management Control in Nonprofit Organizations, Texts and Cases*, John Wiley and Sons, New York.
- **Robert, A.D., Bouillaguet, A.**, 1997, *L'analyse de Contenu*, PUF « Que Sais-je », Paris.
- **Rose, T.G.**, 1958, *Higher Control in Management*, 6ème édition, Sir Isaac Pitman and Son, Ltd.
- **Rosset, C.**, 1991, *La Philosophie Tragique*, PUF « Quadrige », Paris.
- **Rousseaux, N.**, 1996, *Le Sens du Management ; l'Europe entre Amérique et Asie*, Village Mondial, Paris.
- **Roy, B.**, 1984, *Méthodologie Multicritère d'Aide à la Décision*, Economica, Paris.
- **Santiso, J.**, 1996, « *Les horloges et les nuages : temps et contretemps des démocratisations* », Hermès, n°19, Paris.

- **Saporta, G.**, 1990, *Probabilités, Analyse des Données et Statistique*, Editions Technip, Paris.
- **Saussure, F. de**, 1966, *Cours de Linguistique générale*, Payot, Paris.
- **Senge, P.M.**, 1990, *La Cinquième Discipline : l'art et la manière des organisations qui apprennent*, FIRST, Paris.
- **Settle, R. B.**, 1979, « *A Discussion of Time Research* », *Advances in Consumer Research*, vol. 7, pp.448-450.
- **Shimizu, K.**, 1993, « Un nouveau Toyotisme ? », Actes du GERPISA (novembre), Université d'Evry val d'Essonne.
- **Shimizu, K.**, 1994, « Kaizen et gestion du travail chez Toyota Motor Kyushu - un problème dans la trajectoire de Toyota », Actes du GERPISA (juin), Université d'Evry Val d'Essonne.
- **Simon, H.**, 1983, *Administration et Processus de Décision*, traduction X. Greffe, Economica, Paris.
- **Simon, H.A., Guetzcow, H., Koznestky, G., Tyndall, G.**, *Centralization vs Decentralization in organizing the controller's department*, Controllershship Foundation, Inc.
- **Simon, C.J.**, 1992, *Continuité/Discontinuité : une nouvelle approche pour les sciences de gestion*, Publications de l'IRG (Institut de Recherche en Gestion de l'Université de Paris Val de Marne).
- **Slocombe, T.E., Bluedorn, A.C.**, 1996, *Organizational Behavior Implications of the Congruence between preferred Polychronicity and experienced Work-Unit Polychronicity*, avant-projet de publication dans le *Journal of Organizational Behavior*, novembre.
- **Solé, A.**, 1996, *La Décision : Production de Possibles et d'Impossibles*, in *Traité d'Ergonomie*, Cazamian, P., Hubault, F., Noulin, M. Editeurs, Editions Octarès Entreprises, Toulouse.

- **Stalk, G., Hout, T.**, 1990, *Competing against Time*, The Free Press, New York.
- **Stuart-Mill, John**, 1895, *Principles of Political Economy*, Longmans, Green and Co., London.
- **Vatin, F.** (éditeur), 1990, *Organisation du Travail et Economie des Entreprises*, Editions d'Organisation, Paris.
- **Unrug (d'), M.C.**, 1974, *Analyse de Contenu et Acte de Parole, de l'Énoncé à l'Énonciation*, 2ème édition, « encyclopédie universitaire », Jean Pierre Delarge Editeur, Paris.
- **Vallet, G.**, 1996, *Techniques de Planification de Projets*, 2ème édition, Dunod, Paris.
- **Varela, F.J.**, 1989, *Connaître les Sciences Cognitives*, Seuil, Paris.
- **Vaté, M.**, 1976, *Le Temps de la Décision*, Presses Universitaires de Lyon, Lyon.
- **Véran, L.**, 1991, *Temps réel, prise de décision et performance de l'organisation*, Revue Française de Gestion, novembre-décembre, Paris.
- **Veyne, P.**, 1971, *Comment on écrit l'histoire*, Seuil, Paris.
- **Wacheux, F.**, 1996, *Méthodes Qualitatives et Recherche en Gestion*, Economica, Paris.
- **Watzlawick, P.**, 1978, *L'Invention de la Réalité, Contributions au Constructivisme*, Seuil, Paris.
- **Weber, M.**, 1971, *Economie et Société*, Tome 1, Plon, Paris.
- **Weick, K.**, 1993; *Sensemaking in Organizations*, Foundations for Organizational Science, Sage Publications Senes.
- **Womack, J., Jones, D.T., Roos, D.**, 1990, *The machine that changed the world*, Rawson Associates, New York.

- **Zoll, R.**, 1988, « *Destruction ou réappropriation du temps, Variations sur une pensée de Blaise Pascal* », in *Les Temps Sociaux*, Daniel Mercure, Anne Wallemack Editeurs, pp.39-46, De Boeck, Bruxelles.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION GENERALE 7

Présentation de la problématique de thèse : comment le contrôle de gestion, pris en tant que discipline, parle-t-il du temps ?8

Trois questions de recherche13

Première question : un temps ou *des* temps ?.....13

Deuxième question : quelles conceptions du temps ?14

Troisième question : quelle évolution des conceptions du temps ?15

Objet de la recherche et démarche suivie.....17

Objet de recherche : « le temps tel qu'en parle la littérature de contrôle de gestion ».17

Une approche constructiviste de la littérature.21

Le temps comme objet d'une étude constructiviste.26

Méthodes mises en oeuvre.28

Plan de la thèse.30

PREMIERE PARTIE : LES TEMPORALITES DU CONTROLE DE GESTION 31

Chapitre I : *Le Temps ou les temps ?* Essai de synthèse32

Introduction32

A. Idée de temps et paradoxes.....	33
A.1. Un même « problème philosophique » ?.....	33
A.2. La remise en cause du débat entre internalité et externalité : la confusion entre externalité et externalisation.	35
B. Questions relatives au terme de« temps ».....	37
B.1. L’instant contre la continuité.....	37
B.2. Temps induit, temps déduit, temps construit.....	41
B.3. Le temps ou les temps de la physique ?.....	45
B.4 : Temps unique ou temps multiples ?.....	48
Conclusion du chapitre I : postulats relatifs à la notion de temps.	54

Chapitre II : Les temps portés par le contrôle de gestion Fondements et techniques...56

Introduction.....	56
A. Le temps-quantité.....	59
A.1. A la base, un modèle micro-économique d’affectation du temps.	60
A.2. Le temps transformable en coût.....	61
A.2.1. Le temps quantifié comme clef de répartition dans la méthode des sections homogènes.	62
A.2.2 La comptabilité par activités ou la subsistance du temps comme clé de répartition.	62
A.2.3. Le temps-unité de facturation.	64
A.3 Le temps comme critère de mesure de la performance.	65
A.3.1. Une remise en cause ancienne.	65
A.3.2. La survivance du temps comme <i>input</i> dans certains secteurs.	67
A.4. Le temps du projet.	68
A.5. La gestion des délais.....	71
A.6. Synthèse.....	72
B. Le temps-rythme.....	73
B.1. Définition de la période : le temps comptable.	74

B. 2. L'activité de suivi.	75
B.3. Le délai pertinent d'évaluation.	78
B.4. Synthèse	81
C. Le temps-processus	82
C.1. Un modèle macro-économique de définition et de valorisation du capital.	82
C.2. Du temps créateur de valeur au temps de l'incertitude.....	86
C.3. Théorie de l'agence et incertitude.....	87
C.4. Information et incertitude.	88
C.5. Synthèse.....	89
Conclusion du chapitre II.	93

Chapitre III : Quatre attitudes fondamentales : Réaction, Proaction, Rétrospection, Prospective.....95

Introduction.....	95
A. Etude lexicographique.....	97
A.1. La rétrospection.	98
A.2. La prospective.....	99
A.3. La réaction	101
A.4. La proaction	102
B. Analyse <i>a priori</i> des relations entre les quatre attitudes.....	103
C. Apport d'autres disciplines.....	105
C.1. Contributions du champ philosophique.	106
C.1.1. Instant contre durée.....	106
C.1.2. L'articulation passé-futur.....	108
C.1.3. Temps de la connaissance et temps de l'imprévisible.....	109
C.2. La caractériologie.....	113
C.3. L'économie.	115
C.3.1. Connaissance contre incertitude.	115
C.3.2. Apports de l'économie.....	117

C.4. Les sciences sociales.....	120
D. Modèle d'analyse retenu.....	122
D.1. Définition des quatre attitudes fondamentales.....	122
D.2. Interprétation de l'axe « connaissance-action ».....	125
D.2.1. Le temps de la connaissance comme temps maîtrisé.....	125
D.2.2. Le temps de l'action comme temps maîtrisé.....	127
Conclusion du chapitre III.....	129

SECONDE PARTIE : PRESENTATION DE LA DEMARCHE DE RECHERCHE. 132

Chapitre IV : Présentation générale de la démarche de recherche.....133

A. Principes généraux d'investigation.....	134
A.1. Position épistémologique.....	134
A.1.1. Distinction traditionnelle entre discours et vécu.....	134
A.1.2. Dépassement d'une distinction traditionnelle : un autre regard sur la notion de discours.....	136
A.1.3. Le discours créateur de réalité comme dépassement de la notion de contexte.....	139
A.2. Les contraintes liées à notre problématique de recherche.....	142
A.2.1. Un objet sur support matériel.....	142
A.2.2. Une approche partiellement indirecte.....	143
A.2.3. Les limites d'une étude de littérature.....	143
B. Méthode employée.....	145
B.1. La démarche d'analyse de contenu.....	146
B.2. Une démarche adaptée à nos contraintes (choix du terrain général).....	147
B.3. Une double analyse thématique.....	148
B.3.1. Analyse qualitative.....	149
B.3.2. Analyse quantitative.....	149
Conclusion du chapitre IV.....	154

Chapitre V : Application des méthodes de recherche	156
Introduction.....	156
A. Choix des ouvrages analysés.....	157
A.1. Echantillon de départ.....	157
A.2. Critères et contraintes de choix.....	160
A.3. Echantillon analysé.....	162
B. Modalités de l'analyse qualitative.....	164
B.1. Méthode d'analyse mise en oeuvre.....	164
B.2. Formalisme adopté.....	165
B.3. Difficultés rencontrées.....	168
B.4. Conclusions et remarques sur l'analyse qualitative.....	170
C. Application de l'analyse quantitative.....	171
C.1. Application des procédures standard.....	173
C.1.1. Apports de l'ordinateur dans le domaine de l'analyse quantitative de textes.....	173
C.1.2. Utilisation effective de l'ordinateur dans notre recherche.....	175
C.2. Elaboration de procédures spécifiques.....	178
C.2.1. Les procédures de « désambiguation ».....	179
C.2.2. Exemple (simplifié) d'analyse quantitative appliquée à un ouvrage.....	184
C.3. Formalisme employé pour la présentation des résultats.....	185
C.3.1. Un tableau d'analyse quantitative détaillé par ouvrage.....	186
C.3.2. Des graphiques pour l'étude diachronique.....	187
D. Elaboration de la synthèse des analyses.....	188
D.1. Choix d'une méthode d'agrégation.....	189
D.2. Formalisme retenu.....	190
Conclusion du chapitre V.....	192

**TROISIEME PARTIE : LES TEMPORALITES DANS LA LITTERATURE DE
CONTROLE DE GESTION : RESULTATS DE RECHERCHE..... 195**

Chapitre VI : Analyse qualitative des ouvrages retenus196

Introduction.	196
J.L. Ardoin et H. Jordan, 1978.	197
Conception générale du contrôle de gestion.	197
Les outils du contrôleur de gestion.	198
Synthèse de l'analyse qualitative.	202
B.H. Abtey, 1980.....	204
Conception générale du contrôle de gestion.	204
Outils et méthodes de contrôle de gestion.....	205
Synthèse de l'analyse qualitative.	207
J.L. Ardoin, D. Michel, J. Schmidt, 1986.....	209
Conception générale du contrôle de gestion.	209
Méthodes et outils de contrôle de gestion.	209
Synthèse de l'analyse qualitative.	215
Y. Dupuy, G. Rolland, 1991.....	218
Conception générale du contrôle de gestion	218
Méthodes et outils de contrôle de gestion.	220
Synthèse de l'analyse qualitative.	223
P. Lorino, 1991	225
Conception générale du contrôle de gestion.	225
Méthodes et outils du contrôle de gestion.....	226
Synthèse de l'analyse qualitative.	230
M. Gervais, 1994.....	234
Conception générale du contrôle de gestion.	235
Méthodes et outils de contrôle de gestion.....	235
Synthèse de l'analyse qualitative.	245
P. L. Bescos et C. Mendoza, 1994.....	247
Conception générale du contrôle de gestion.	248
Méthodes et outils de contrôle de gestion.	249
Synthèse de l'analyse qualitative.	254
P. Lorino, 1997.....	257
Conception générale du pilotage.....	257
Méthodes et outils du pilotage.	258
Synthèse de l'analyse qualitative.	264

H. Bouquin, 1997.	269
Conception générale du contrôle de gestion.	269
Méthodes et outils de contrôle de gestion.	272
Synthèse de l'analyse qualitative.	277
A. Burlaud et C.J. Simon, 1997.....	281
Conception générale du contrôle de gestion.	281
Méthodes et outils de contrôle.	285
Synthèse de l'analyse qualitative	289
Conclusion du chapitre VI.....	293

Chapitre VII : Analyse quantitative des ouvrages retenus

Synthèse des résultats.	296
Introduction.	296
A. Analyse statistique en composantes principales : intérêt et limites.....	297
A.1. Résultats de l'analyse.	298
A.2. Interprétation des résultats : limites d'une analyse statistique sur des données lexicographiques brutes.	301
B. Résultats bruts de l'analyse quantitative.....	304
B.1. Confrontation des résultats quantitatifs à la conjecture diachronique.....	305
B.2. Approche lexicographique des résultats.	308
C. Synthèse des analyses.	312
C.1. Résultats quantitatifs « corrigés » par l'analyse qualitative.....	312
C.2. Interprétation détaillée des résultats.	318
D. Une première évaluation de la démarche de recherche.	326
D.1. Les méthodes mises en oeuvre.	326
D.2. Le modèle théorique.....	328
Conclusion du chapitre VII.....	334

Chapitre VIII : Mise en perspective des résultats.340**A. Enseignements de la recherche.....340****A.1. Premier enseignement : le contrôle de gestion réifie le temps, et donc le nie.....341****A.2. Second enseignement : certains outils de contrôle de gestion nous imposent des conceptions du temps, au travers des attitudes qu'ils induisent.343****A.3. Troisième enseignement : au travers des attitudes qu'elle promeut depuis 20 ans, la littérature de contrôle de gestion a changé de rapport à l'incertain. ...345****B. Portée de la recherche.347****B.1. Recherche de théories analogues à notre hypothèse d'arrivée.348****B.2. La production de temps comme mode de contrôle.....350****B.3. Prolongations possibles de la recherche.359****REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES 366****TABLE DES MATIERES 382**

TABLE DES ILLUSTRATIONS

INTRODUCTION GENERALE	7
FIGURE 1 : CONSTITUTION D'UN SIGNE LINGUISTIQUE	19
FIGURE 2 : COMPARAISON DES CATEGORIES DE REALITE.	24
Chapitre I.....	32
FIGURE 1 : LES DIFFERENTS « SENS » DU TEMPS ([BERGADAA, 1987], P.14)	32
FIGURE 2 : TYPOLOGIE DES TEMPS PROPOSEE PAR E.T. HALL.	48
Chapitre II.....	56
FIGURE 1 : CYCLE TEMPOREL DE FEEDBACK.	80
FIGURE 2 : CYCLE DE VIE D'UN PRODUIT	84
Chapitre III.....	95
FIGURE 1 : ARTICULATION DES CONCEPTS.	96
FIGURE 2 : TEMPS DE LA PROSPECTIVE, REPRESENTATION ECONOMIQUE	119
FIGURE 3 : EXPLICITATION DES AXES DE CONTRADICTION.	124
Chapitre IV.....	133
FIGURE 1: LES TROIS POLES DE LA RECHERCHE	154
FIGURE 2: LES TROIS POLES DE LA RECHERCHE APPLIQUES A NOTRE DEMARCHE.	155
Chapitre V.....	156
FIGURE 1 : DEMARCHE D'ANALYSE QUANTITATIVE. PRESENTATION SYNTHETIQUE.	172
FIGURE 2 : ALGORITHME DE TRAITEMENT DES COOCCURENCES.	183
FIGURE 3 : MODELE DE MATRICE	190
FIGURE 4 : RELATIONS ENTRE LES DEUX MODES D'ANALYSE RETENUS.	194

Chapitre VI.....	196
FIGURE 1 : PLANS ET PREVISION	199
Chapitre VII.	296
FIGURE 1 : GRAPHE DE VARIATION DU FACTEUR 1	302
FIGURE 2 : EVOLUTION DE L'IMPORTANCE RELATIVE DES ATTITUDES TEMPORELLES.	306
FIGURE 3 : EVOLUTION DE L'IMPORTANCE RELATIVE	307
FIGURE 4 : EVOLUTION DE L'IMPORTANCE RELATIVE DES ATTITUDES TEMPORELLES.	313
FIGURE 5 : EVOLUTION DE L'IMPORTANCE RELATIVE	314
FIGURE 6 : SYNTHESE DE L'ANALYSE PAR OUVRAGE.	320
FIGURE 7 : DESCRIPTION DE LA DEMARCHE D'INTERPRETATION.	337
Chapitre VIII.....	340
FIGURE 1 : UNE TYPOLOGIE DES MODES DE CONTROLE	352

ANNEXES

Sommaire

ANNEXE 1 : RESULTAT DES ANALYSES PAR OUVRAGE	3
J.L. ARDOIN, H. JORDAN, 1978.....	3
B.H. ABTEY, 1980.....	4
J.L. ARDOIN, D. MICHEL, J. SCHMIDT, 1986.....	5
Y. DUPUY ET G. ROLLAND, 1991.....	6
P. LORINO, 1991.....	7
P.L. BESCOS ET C. MENDOZA, 1994	8
M. GERVAIS, 1994.....	9
H. BOUQUIN, 1997.....	10
A. BURLAUD, C.J. SIMON, 1997.....	11
P. LORINO, 1997.....	12
ANNEXE 2 : TERMES ASSOCIES AUX ATTITUDES TEMPORELLES	13
ANNEXE 3 : APPLICATION DE LA METHODE D'AGREGATION ENTRE L'ECHELLE QUALITATIVE ET LES RESULTATS QUANTITATIFS.....	17
ANNEXE 4 : ANALYSE EN COMPOSANTES PRINCIPALES.....	20

ANNEXE 1 : RESULTAT DES ANALYSES PAR OUVRAGE

Cette annexe détaille l'effectif d'occurrence de familles de mots, classées par attitudes, selon la méthode présentée en Deuxième Partie de ce Mémoire.

J.L. ARDOIN, H. JORDAN, 1978.

RETROSPECTION (effectif)	30,6% 1009	PROSPECTIVE (effectif)	63,4% 2087
Résultat (analyse du)	226	Budget	595
Comptabilité analytique	148	Plan	510
Ecart	140	Objectif	315
Mesure	108	Prévision	185
Suivi	93	Long et moyen termes	168
Efficacité	74	Stratégie	167
Evaluation	55	Etude	58
Tableau de bord	43	Risque	34
Fréquence (de reporting)	30	Actualisation	24
Diagnostic	27	Autres	19
Autres	24	Tendance	12
Norme	15		
Standard	14		
Statistiques (analyses)	12		
REACTION (effectif)	2,1% 69	PROACTION (effectif)	3,9% 128
Action (corrective)	30	Adaptation	58
Révisions	29	Projet	53
Autres	10	Anticipation	11
		Veille	6

B.H. ABTEY, 1980.

RETROSPECTION (effectif)	45,8% 783	PROSPECTIVE (effectif)	51,0% 872
Ecart	244	Budget	220
Evaluation	119	Objectif	168
Comptabilité analytique	117	Prévision	128
Résultat	91	Standard	112
Mesure	74	Programme	51
Standard	60	Stratégie	44
Rapport	42	Etude	42
Statistique	25	Probabilités	42
Indicateur	11	Risque (étude de)	24
		Sensibilité (étude de)	19
		Plan	11
		Tendance	11
REACTION (effectif)	3,3% 56	PROACTION (effectif)	0,0% 0
Adaptation	27		
Flexibilité	25		
Reaction	4		

J.L. ARDOIN, D. MICHEL, J. SCHMIDT, 1986.

RETROSPECTION (effectif)	31,1% 929	PROSPECTIVE (effectif)	65,7% 1965
Ecarts (analyse des)	187	Budget	461
Suivi	151	Plan	379
Découpage (en CR)	143	Objectif	260
Comptabilité (générale)	132	Prévision	247
Prix de cession interne	105	Investissements (gestion)	246
Tableau de Bord	104	Standards	167
Evaluation	83	Stratégie	123
Interprétation (des écarts)	24	Long terme	45
		Autres	37
REACTION (effectif)	0,5% 15	PROACTION (effectif)	2,7% 80
Reporting (flash)	15	Risque (gestion a priori)	62
		Tendance (étude de)	16
		Vigilance	2

Y. DUPUY et G. ROLLAND, 1991.

RETROSPECTION (effectif)	22,6% 464	PROSPECTIVE (effectif)	57,5% 1182
Ecart	154	Prévision	424
Evaluation	76	Budget	200
Comptabilité analytique	55	Plan	125
Tableau de bord	50	Stratégie	107
Suivi	49	Objectif	106
Mesure	42	Tendance	53
Autres	24	Risque	40
Standard	14	Etude	31
		Extrapolation	25
		Actualisation	24
		Probabilités	24
		Optimisation	23
REACTION (effectif)	6,1% 126	PROACTION (effectif)	13,8% 283
Alerte	36	Activité (Comptabilité par)	136
Projet	40	Projet	45
Action (corrective)	39	Incertitude	31
Flexibilité	11	Adaptation	47
		Régulation	24

P. LORINO, 1991.

RETROSPECTION (effectif)	16,1% 355	PROSPECTIVE (effectif)	23,2% 513
Mesure Standard Diagnostic Evaluation Ecart Expérience (retour)	141 64 62 44 27 17	Stratégie Objectif Plan Cycle (de vie) Budget Unités (d'oeuvre) Prévision Optimisation Etude Causes (éloignées) Autres	151 109 64 40 34 29 28 26 18 14 8
REACTION (effectif)	19,9% 441	PROACTION (effectif)	40,8% 902
Indicateur (utilisation) Délai (raccourcissement) Retard (réduction) Causes (proches) Cycle de vie (suivi) Action (corrective) Suivi Reporting Rapidité (d'évaluation) Adaptation (rapidité) Autres Révisions Réactivité Flexibilité Kanban	91 69 47 47 41 37 34 15 14 13 9 9 7 6 2	Analyse (d'activité) Processus Réalisation (activités) Coût cible(ou objectif) Projet Changement (anticipation) Risque (anticipation) Etudes d'impact Unités d'oeuvre Maintenance (activités) Modification (produit) Target Costing Sensibilité (estimation) Anticipation Dynamique	203 193 122 69 65 61 38 36 29 26 18 17 14 6 5

P.L. BESCOS et C. MENDOZA, 1994

RETROSPECTION (effectif)	19,0% 497	PROSPECTIVE (effectif)	22,2% 594
Comptabilité analytique	150	Stratégie	150
Evaluation	82	Activités (définition)	126
Expérience (retour)	56	ABC	95
Standard	54	Objectif	77
Mesure	38	Prévision	58
Activités (identification)	37	Budget	32
Explication	32	Plan	27
Ecart	22	Target Costing	20
Suivi	15	Optimisation	9
Diagnostic	11		
REACTION (effectif)	18,0% 482	PROACTION (effectif)	40,9% 1096
Systèmes de production	234	Processus	275
Adaptation (rapidité)	59	ABC	274
Rapidité (du suivi)	56	Conception (de produits)	153
Délai (raccourcissement)	46	Coût admissible (calcul)	109
Action (corrective)	37	Projet	75
Reporting	28	Anticipation (estimation)	67
Réactivité	20	Activités (identification)	52
Autres	2	Cycle de vie (alignement)	38
		Objet de coût (identifn)	37
		Flexibilité	13
		Dynamique	3

M. GERVAIS, 1994.

RETROSPECTION (effectif)	33,4% 1548	PROSPECTIVE (effectif)	41,4% 1920
Ecart	351	Budget	838
Comptabilité analytique	330	Prévision	319
Standard	252	Objectif	208
Comptabilité générale	152	Stratégie	137
Mesure	138	Plan	125
Evaluation	94	Etude	104
Norme	58	Risque	41
Suivi	54	Modèles	39
Efficacité	35	Probabilité	38
Résultat (analyse du)	33	Point mort	25
Autres	26	Autres	18
Diagnostic	13	Actualisation	16
Statistiques (analyses)	12	Tendance	12
REACTION (effectif)	9,1% 423	PROACTION (effectif)	16,0% 743
Action (corrective)	44	Activité (comptabilité par)	355
Révisions	9	Anticipation (estimation)	98
Autres	10	Projet	83
Fréquence (TDB)	12	Adaptation	67
Kanban	7	Incertitude	40
Réaction	47	Risque (anticipation)	30
Flexibilité	10	Veille	29
Rapidité (du feedback)	37	Autres	29
Rapidité (d'évaluation)	56	Régulation	12
Tableau de bord	131		
Délai (raccourcissement)	60		

H. BOUQUIN, 1997.

RETROSPECTION (effectif)	13,8% 349	PROSPECTIVE (effectif)	56,2% 1424
Contrôle financier	162	Stratégie	285
Ecart (analyse des)	97	Plan	230
Postévaluation	41	Objectif	228
Standard	22	Budget	194
Diagnostic stratégique	20	Indicateurs (LT)	98
Interprétation (écarts)	7	FCS	97
		Prévision	89
		Pilotage	58
		Evaluation (effets)	47
		Tableau de Bord (préparé)	30
		Déclinaison (stratégie)	28
		Finalité	26
		Impact (anticipation)	14
		Actions correctives (effets)	13
REACTION (effectif)	13,4% 339	PROACTION (effectif)	16,7% 422
Suivi budgétaire	205	Effets (anticipation)	143
Réaction	39	Risque (gestion a priori)	81
Investissements (suivi)	27	Evaluation (anticipation)	58
Tableau de bord (suivi)	21	Projet	39
Vigilance	19	Pilotage	31
Gestion courante	16	Contrôle stratégique	22
Flexibilité	12	Tableau de bord (effet)	20
		Anticipation	14
		Reprévision	9
		Autres	5

A. BURLAUD, C.J. SIMON, 1997.

RETROSPECTION (effectif)	21,8% 163	PROSPECTIVE (effectif)	30,8% 231
Mesure	45	Stratégie	60
Evaluation	44	Objectif	55
Standard	22	Budget	40
Ecart	17	Plan	25
Expérience	15	Apprentissage	22
Information (hiérarchie)	14	Prévision	15
Planifiée (organisation)	6	Stabilisée (organisation)	14
REACTION (effectif)	17,5% 131	PROACTION (effectif)	29,9% 224
Production (méthodes)	76	Processus	40
Temps continu	12	Projet	40
Indicateur	12	Activité (management)	40
Autres	10	Production (méthodes)	36
Réactivité	8	Découpage (centres de R)	25
Flexibilité	7	Autres	17
Eclatée (organisation)	6	Innovation	13
		Risque (anticipation)	13

P. LORINO, 1997.

RETROSPECTION (effectif)	8,2% 285	PROSPECTIVE (effectif)	30,5% 1059
Standard	110	Objectif	260
Ecart	49	Plan	246
Diagnostic	43	Stratégie	191
Comptabilité analytique	32	Budget	162
Evaluation	28	Prévision	94
Expérience (retour)	23	Optimisation	43
		Etude	42
		Autres	21
REACTION (effectif)	12,8% 444	PROACTION (effectif)	48,6% 1688
Délai (raccourcissement)	84	Processus	776
Suivi	79	Projet	305
Tableau de bord	76	Activité (réal., maint.)	154
Réactivité	50	Risque (anticipation)	101
Retard (réduction)	47	Target Costing	99
Reporting	28	Anticipation (estimation)	67
Adaptation (rapidité)	25	Changement (anticipation)	61
Rapidité (d'évaluation)	14	ABC	50
Action (corrective)	11	Modification (produit)	24
Autres	11	Autres	24
Révisions	9	Sensibilité (réduction)	16
Flexibilité	8	Dynamique	11
Kanban	2		

ANNEXE 2 : TERMES ASSOCIES AUX ATTITUDES TEMPORELLES

Les tableaux qui suivent présentent les termes associés à chaque attitude temporelle sur l'ensemble des ouvrages. Le classement suit l'importance relative des mots cités dans le vocabulaire (simplifié) rattaché à la rétrospection, la prospective, la réaction et la proaction. Ce pourcentage est calculé à partir des fréquences d'occurrence constatées dans chaque ouvrage. Les caractères gras permettent de distinguer les termes dont la part est significative (plus de 10%). La troisième colonne précise le nombre d'ouvrages dans lesquels le mot est rencontré *et* associé à une attitude temporelle.

Rétrospection	Part relative	Nombre d'ouvrages
Ecart (calcul et analyse)	21,5%	10
Comptabilité analytique	12,8%	6
Standard	11,2%	10
Evaluation	10,7%	9
Mesure	9,0%	7
Comptabilité (générale)	5,3%	2
Suivi	5,0%	8
Contrôle financier	3,0%	1
Tableau de Bord	2,9%	6
Découpage (en CR)	2,7%	2
Diagnostic	2,6%	5
Résultat	2,3%	3
Expérience	2,1%	4
Prix de cession interne	2,0%	1
Norme	1,1%	1
Rapport	0,8%	1
Postévaluation	0,8%	1
Activités (identification)	0,7%	2
Statistique	0,7%	3
Efficacité	0,7%	2
Explication	0,6%	1
Interprétation (des écarts)	0,6%	2
Diagnostic stratégique	0,4%	2
Information (hiérarchie)	0,3%	1
Indicateur	0,2%	6
Planifiée (organisation)	0,1%	1

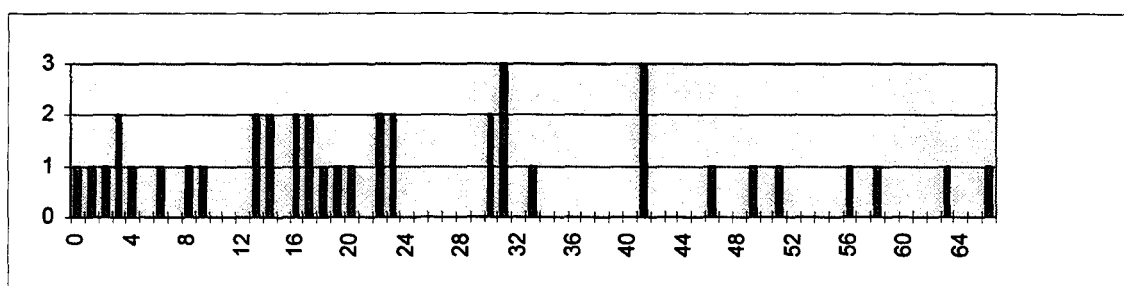
Prospective	Part relative	Nombre d'ouvrages
Budget	25,0%	10
Objectif	14,9%	10
Plan	14,5%	10
Prévision	13,2%	10
Stratégie	11,8%	10
Etude	2,5%	5
Standard	2,3%	10
Investissements (gestion)	2,1%	1
Long et moyen termes	1,8%	2
Risque	1,2%	9
Activités (définition)	1,1%	1
Probabilité	0,9%	3
Optimisation	0,8%	4
Indicateurs (LT)	0,8%	1
FCS	0,8%	1
ABC	0,8%	2
Tendance	0,7%	5
Actualisation	0,5%	3
Pilotage	0,5%	1
Programme	0,4%	1
Evaluation (effets)	0,4%	1
Cycle (de vie)	0,3%	2
Modèles	0,3%	1
Tableau de Bord (préparé)	0,3%	1
Unités (d'oeuvre)	0,2%	1
Déclinaison (stratégie)	0,2%	1
Finalité	0,2%	1
Extrapolation	0,2%	1
Point mort	0,2%	1
Apprentissage	0,2%	1
Target Costing	0,2%	3
Sensibilité (étude de)	0,2%	1
Causes (éloignées)	0,1%	1
Impact (anticipation)	0,1%	1
Stabilisée (organisation)	0,1%	1
Actions correctives (effets)	0,1%	2

Réaction	Part relative	Nombre d'ouvrages
Suivi	12,9%	8
Délai (raccourcissement)	10,5%	4
Systèmes de production	9,5%	1
Tableau de bord	9,2%	6
Action (corrective)	8,0%	4
Rapidité (d'évaluation etc..)	7,2%	4
Adaptation	5,0%	7
Indicateur	4,2%	6
Retard (réduction)	3,8%	2
Reaction	3,6%	3
Reporting	3,5%	4
Réactivité	3,4%	4
Flexibilité	3,2%	8
Production (méthodes)	3,1%	1
Révisions	2,3%	4
Causes (proches)	1,9%	1
Cycle de vie (suivi)	1,7%	2
Projet	1,6%	8
Alerte	1,5%	1
Investissements (suivi)	1,1%	1
Vigilance	0,8%	2
Gestion courante	0,6%	1
Fréquence (TDB)	0,5%	2
Temps continu	0,5%	1
Kanban	0,4%	3
Eclatée (organisation)	0,2%	1

Proaction	Part relative	Nombre d'ouvrages
Processus	23,4%	4
ABC	14,8%	2
Projet	12,8%	8
Risque (anticipation)	5,9%	9
Anticipation	4,8%	6
Activité (management)	4,5%	5
Analyse (d'activité)	3,7%	1
Adaptation	3,1%	7
Conception (de produits)	2,8%	1
Effets (anticipation)	2,6%	1
Changement (anticipation)	2,2%	2
Réalisation (activités)	2,2%	1
Target Costing	2,1%	3
Coût admissible (calcul)	2,0%	1
Incertitude	1,3%	2
Coût cible(ou objectif)	1,3%	1
Evaluation (anticipation)	1,1%	1
Modification (produit)	0,8%	1
Cycle de vie (alignement)	0,7%	1
Objet de coût (identifn)	0,7%	1
Etudes d'impact	0,7%	1
Production (méthodes)	0,7%	1
Régulation	0,7%	2
Veille	0,6%	2
Pilotage	0,6%	1
Unités d'oeuvre	0,5%	1
Maintenance (activités)	0,5%	1
Découpage (centres de R)	0,5%	2
Contrôle stratégique	0,4%	1
Tableau de bord (effet)	0,4%	1
Dynamique	0,3%	3
Sensibilité (réduction)	0,3%	2
Tendance (étude de)	0,3%	5
Sensibilité (estimation)	0,3%	2
Flexibilité	0,2%	8
Innovation	0,2%	1
Représion	0,2%	9
Vigilance	0,0%	2

ANNEXE 3 : APPLICATION DE LA METHODE D'AGREGATION ENTRE L'ECHELLE QUALITATIVE ET LES RESULTATS QUANTITATIFS

L'intervalle couvert par les parts relatives d'occurrences est [0 , 66] (valeurs exprimées en pourcentage). La répartition des effectifs peut être suivie sur le graphe suivant.



Graphe de répartition des effectifs par valeur d'occurrence.

Afin de procéder à un lissage, nous avons formé les cinq intervalles consignés dans le tableau suivant. Comme prévu, nous avons fait en sorte qu'entre les bornes, l'on retrouve à peu près le même nombre de cas (i.e. les valeurs d'occurrences distinctes). Après quoi nous avons associé à chacun des échelons qualitatifs la valeur du milieu d'intervalle correspondant.

Intervalles	Effectif correspondant	Echelon qualitatif correspondant	Valeurs associées
0 % - 9 %	8	A	4,5 %
9 % - 18 %	9	B	13,5%
18 % - 27 %	7	C	22,5%
27 % -45 %	9	D	36,0 %
45 % -66%	7	E	55,5%

Tableau 1 : lissage et préparation à la quantification.

On déduit alors les valeurs à associer aux attitudes et ce pour chaque ouvrage, à partir du tableau de conclusion du chapitre VI :

OUVRAGE	RETROSPECTION	PROSPECTIVE	REACTION	PROACTION
JORDAN	36,0%	55,5%	4,5%	4,5%
ABTEY	36,0%	55,5%	4,5%	4,5%
ARDOIN	55,5%	55,5%	13,5%	13,5%
DUPUY	36,0%	55,5%	36,0%	4,5%
LORINO 1	13,5%	55,5%	36,0%	55,5%
BESCOS	36,0%	55,5%	36,0%	36,0%
GERVAIS	22,5%	36,0%	22,5%	55,5%
BOUQUIN	36,0%	55,5%	55,5%	55,5%
BURLAUD	13,5%	55,5%	55,5%	55,5%
LORINO 2	22,5%	55,5%	55,5%	55,5%

Tableau 2 : quantification des résultats qualitatifs.

On calcule alors la moyenne arithmétique de ces valeurs avec celles des occurrences relevées en analyse quantitative que nous rappelle le tableau suivant :

OUVRAGE	ANNEE	RETROSPECTION	PROSPECTIVE	REACTION	PROACTION
JORDAN	1978	30,6%	63,4%	2,1%	3,9%
ABTEY	1980	45,8%	51,0%	3,3%	0,0%
ARDOIN	1986	31,1%	65,7%	0,5%	2,7%
DUPUY	1991	22,6%	57,5%	6,1%	13,8%
LORINO 1	1991	16,1%	23,2%	19,9%	40,8%
BESCOS	1994	18,6%	22,3%	18,1%	41,1%
GERVAIS	1994	33,4%	41,4%	9,1%	16,0%
BOUQUIN	1997	13,8%	56,2%	13,4%	16,7%
BURLAUD	1997	21,8%	30,8%	17,5%	29,9%
LORINO 2	1997	8,2%	30,5%	12,8%	48,6%

Tableau 3 : résultats quantitatifs.

Ce calcul nous permet d'obtenir les valeurs d'occurrence « agrégées », c'est à dire tenant compte des résultats de l'analyse qualitative (plus précisément du processus didactique adopté par chaque auteur).

OUVRAGE	ANNEE	RETROSPECTION	PROSPECTIVE	REACTION	PROACTION	TOTAL
JORDAN	1978	33,3%	59,4%	3,3%	4,2%	100,25%
ABTEY	1980	40,9%	53,2%	3,9%	2,3%	100,25%
ARDOIN	1986	43,3%	60,6%	7,0%	8,1%	119,00%
DUPUY	1991	29,3%	56,5%	21,1%	9,1%	116,00%
LORINO 1	1991	14,8%	39,4%	28,0%	48,1%	130,25%
BESCOS	1994	27,5%	38,8%	27,0%	38,4%	131,75%
GERVAIS	1994	28,0%	38,7%	15,8%	35,8%	118,25%
BOUQUIN	1997	24,9%	55,8%	34,4%	36,1%	151,25%
BURLAUD	1997	17,6%	43,2%	36,5%	42,7%	140,00%
LORINO 2	1997	15,3%	43,0%	34,1%	52,0%	144,50%

Tableau 4 : valeurs agrégées non-normées.

Enfin, il s'est agi de corriger ces valeurs, pour les normer (c'est à dire obtenir des sommes delignes égales à 100%). Le tableau obtenu est le suivant, que l'on retrouve au Chapitre VII du présent mémoire.

OUVRAGE	ANNEE	RETROSPECTION	PROSPECTIVE	REACTION	PROACTION
JORDAN	1978	33,2%	59,3%	3,3%	4,2%
ABTEY	1980	40,8%	53,1%	3,9%	2,2%
ARDOIN	1986	36,4%	50,9%	5,9%	6,8%
DUPUY	1991	25,2%	48,7%	18,2%	7,9%
LORINO 1	1991	11,3%	30,2%	21,5%	37,0%
BESCOS	1994	20,9%	29,5%	20,5%	29,2%
GERVAIS	1994	23,6%	32,7%	13,4%	30,2%
BOUQUIN	1997	16,5%	36,9%	22,8%	23,9%
BURLAUD	1997	12,6%	30,8%	26,1%	30,5%
LORINO 2	1997	10,6%	29,7%	23,6%	36,0%

Tableau 5 : valeurs agrégées normées.

Annexe 4 :

Analyse en composantes principales

La liste des variables retenues est la suivante.

ABC	Long terme
Action	Maintenance
Activité	Mesure
Actualisation	Modèles
Adaptation	Modification (produit)
Alerte	Norme
Analyse (d'activité)	Objectif
Anticipation	Objet de coût
Apprentissage	Optimisation
Budget	PCI
Causes (éloignées)	Pilotage
Causes (proches)	Plan
Changement	Planifiée (organisation)
Comptabilité analytique	Point mort
Comptabilité générale	Postévaluation
Conception (de produits)	Prévision
Contrôle	Probabilité
Contrôle stratégique	Processus
Coût admissible	Production (méthodes)
Coût objectif	Programme
Cycle	Projet
Déclinaison (stratégie)	Rapidité (d'évaluation etc..)
Découpage (centres de R)	Rapport
Délai (raccourcissement)	Reaction
Diagnostic	Réactivité
Diagnostic stratégique	Réalisation (activités)
Dynamique	Régulation
Ecart (calcul et analyse)	Reporting
Eclatée (organisation)	Reprévision
Effets (anticipation)	Résultat
Efficacité	Retard (réduction)
Etude	Révisions
Evaluation	Risque
Expérience	Sensibilité
Explication	Sensibilité (réduction)
Extrapolation	Stabilisée (organisation)
FCS	Standard
Finalité	Statistique
Flexibilité	Stratégie
Fréquence	Suivi
Gestion courante	Systèmes de production
Impact (anticipation)	Tableau de Bord
Incertitude	Target Costing
Indicateur	Target Costing
Information	Temps continu

Innovation	Tendance
Interprétation (des écarts)	Unités d'oeuvre
Investissements	Veille
Investissements (suivi)	Vigilance
Kanban	

Les pages suivantes donnent d'abord des résultats synthétisés de l'analyse :

- 1- Matrice de corrélation simplifiée ;
- 2 - Composition détaillée des quatre premiers facteurs (ne retenant que les corrélations supérieures à 0,5 en valeur absolue) ;

Matrice de corrélation (entre outils)

Corrélations les plus significatives $abs(r) > 0,7$

	Budget	Comptabilité générale	Etude	Interprétation	Investissements (gestion)
Actualisation					
Comptabilité analytique	0,7		0,78		
Découpage				0,937	0,976
Diagnostic					
Ecart	0,825		0,798		
Etude	0,705				
Fréquence TdB					
Investissements (gestion)				0,984	
Norme	0,833		0,867		
Probabilité					
Résultat					
Sensibilité (étude)					
Standard		0,781			
Stratégie					
Tableau de Bord	0,754	0,78			
Target Costing					
Tendance (étude)					
Veille	0,817		.		

Matrice de corrélation (entre outils)

Corrélations les plus significatives $abs(r) > 0,7$

	Modification produit	Optimisation	Prévision	Probabilité	Projet
Actualisation			0,751		
Comptabilité analytique					
Découpage					
Diagnostic	0,848				
Ecart					
Etude				0,725	
Fréquence TdB					
Investissements (gestion)					
Norme					
Probabilité					
Résultat					
Sensibilité (étude)				0,789	
Standard					
Stratégie					
Tableau de Bord					
Target Costing	0,844	0,82			0,932
Tendance (étude)			0,843		
Veille					

Matrice de corrélation (entre outils)

Corrélations les plus significatives $abs(r) > 0,7$

	Reporting	Révisions	Standard	Statistique	Suivi	Veille
Actualisation						
Comptabilité analytique						0,861
Découpage						
Diagnostic						
Ecart			0,754			0,72
Etude				0,815		
Fréquence TdB		0,909				
Investissements (gestion)						
Norme						0,999
Probabilité				0,851		
Résultat		0,803				
Sensibilité (étude)				0,724		
Standard						
Stratégie					0,761	
Tableau de Bord						
Target Costing	0,727					
Tendance (étude)						
Veille						

Composition des facteurs.

Axe 1 (gras : corrélations les plus importantes > 0,5)	
%ge de variance expliqué :	25,7%
cumulé :	25,7%
Corrélation négative	Corrélation positive
Changement	Actualisation
Cycle de vie	Adaptation
Dynamique	Budget
Expérience	Comptabilité analytique
Modification produit	Comptabilité générale
Optimisation	Ecart
Processus	Efficacité
Réactivité	Etude
Réduction de retard	Evaluation
Reporting	Fréquence TdB
Target Costing	Incertitude
ABC	Norme
Causes éloignées	Prévision
Délai raccourcissement	Statistique
Diagnostic	Veille
Diagnostic stratégique	Action corrective
Indicateur	Kanban
Projet	Long Terme
Stratégie	Mesure
Vigilance	Objectif
	Plan
	Rapidité
	Réaction
	Régulation
	Résultat
	Révisions
	Tableau de Bord
	Tendance
ACTION	CONNAISSANCE

Axe 2 (gras : corrélations les plus importantes > 0,5)	
%ge de variance expliqué :	17,8%
cumulé :	43,5%
Corrélation négative	Corrélation positive
Découpage en CR	ABC
Ecart (interprétation)	Action corrective
Diagnostic stratégique	Activités
Indicateur	Adaptation
Investissements (suivi)	Causes éloignées
Plan	Changement
Sensibilité (estimation)	Comptabilité analytique
Suivi	Cycle de vie
Tendance	Délai
	Diagnostic
	Dynamique
	Kanban
	Modification produit
	Norme
	Optimisation
	Processus
	Projet
	Réactivité
	Régulation
	Retard (réduction)
	Révisions
	Standard
	Target Costing
	Veille
	Actualisation
	Budget
	Comptabilité générale
	Ecart
	Etude
	Expérience
	Incertitude
	Mesure
	Reporting
	Risque
	Tableau de bord

Axe 3 (gras : corrélations les plus importantes > 0,5)	
%ge de variance expliqué :	13,6%
cumulé :	57,1%
Corrélation négative	Corrélation positive
ABC Evaluation Flexibilité Probabilité Sensibilité Action corrective Activités Adaptation Causes éloignées Comptabilité analytique Cycle de vie Etude Expérience Incertitude Mesure Rapidité d'évaluation Régulation Statistique Tendances	Découpage en CR Interpétation des écarts Long Terme Objectif Plan Risque Stratégie Suivi Tableau de Bord Anticipation Budget Changement Diagnostic Diagnostic Stratégique Dynamique Efficacité Fréquence TdB Indicateur Investissements (gestion) Kanban Modification produit Norme Processus Projet Réaction Réactivité Retard (réduction) Révisions Target Costing Veille Vigilance

Axe 4 (gras : corrélations les plus importantes > 0,5)	
%ge de variance expliqué :	11,2%
cumulé :	68,3%
Corrélation négative	Corrélation positive
Efficacité	ABC
Fréquence TdB	Activité management
Long terme	Anticipation
Résultat	Comptabilité générale
Révisions	Découpage en CR
Actualisation	Délai
Adaptation	Diagnostic stratégique
Causes éloignées	Ecart
Changement	Expérience
Cycle de vie	Flexibilité
Diagnostic	Incertitude
Mesure	Indicateur
Modification produit	Interprétation
Objectif	Investissements
Plan	Kanban
Retard (réduction)	Norme
Sensibilité (estimation)	Prévision
Statistique	Probabilité
	Rapidité d'évaluation
	Régulation
	Reporting
	Risque
	Standard
	Stratégie
	Suivi
	Tableau de Bord
	Veille
	Vigilance

Résumé

Adoptant une approche constructiviste du rôle du discours, nous considérons que ce dernier est susceptible de créer chez ceux qui le reçoivent une réalité. Ainsi, tout dire, tout écrit que je produis peut contribuer à la construction du monde d'autrui. En particulier, lorsqu'en gestion, je parle du « temps », ou encore quand je recommande des attitudes qui ont trait à cette notion, je distille - sans nécessairement en être conscient - des conceptions du temps dans lesquelles les membres de l'organisation, les étudiants, peuvent se placer.

Ce travail porte d'abord sur les conceptions du temps portées par la littérature française de contrôle de gestion parue dans les vingt dernières années. Par « conception du temps », il faut d'abord entendre les idées que placent les auteurs de la discipline derrière le terme de « temps ». Une première étape de cette recherche a consisté à identifier ces dernières, qui se révèlent en fait réifiantes et réductrices, donc particulièrement rassurantes, au regard de l'idée que nous pouvons nous faire d'un temps destructeur.

Une deuxième phase - la principale de notre recherche - est concentrée sur les conceptions implicites du temps portées par des manuels représentatifs de cette même littérature, c'est à dire celles qui, sans être exprimées directement dans les textes, fondent la plupart des outils et méthodes proposés en contrôle de gestion. Lors de notre étape d'exploration, nous avons mis en évidence le rôle essentiel que jouent quatre attitudes recommandées par la discipline dans l'expression de ces approches. Il s'agit de ce que nous avons appelé la rétrospection, la prospective, la réaction et la proaction. Nous avons cherché à articuler ces concepts dans un modèle croisant deux débats relatifs à la question du temps, à savoir l'orientation vers le passé ou le futur, et le rapport à l'incertitude. C'est ce modèle théorique solidement étayé de références internes et externes à la gestion qui a fondé la suite de ces travaux.

L'essentiel de notre tâche a consisté à suivre dans la durée l'importance relative de ces quatre attitudes dans la littérature de contrôle de gestion. Pour ce faire, nous avons adopté une démarche lexicométrique associée à une analyse qualitative conventionnelle de dix manuels en langue française parus dans le domaine depuis la fin des années 1970 à la fin des années 1990. Cette étude a mis en évidence l'émergence - dans le vocabulaire comme dans les idées - d'un discours promouvant la réaction et la proaction, c'est à dire des attitudes plus actives et moins orientées vers la connaissance. Considéré au second degré, ce résultat souligne le passage d'une négation de l'incertitude à une acceptation active de cette dernière.

Les conceptions identifiées dans cette recherche ne sont pas neutres : elles induisent par nature des comportements précis chez ceux qui les ont adoptées. La prospective et la rétrospection placent l'individu dans une situation de confiance par rapport à hier et à demain : il se livrera à l'acquisition d'information, parfois à l'immobilisme. La réaction et la proaction se posent plutôt comme les seuls palliatifs à l'incertain ; ils engendrent ainsi une activité constante, voire un certain activisme, censés assurer l'entreprise contre l'imprévu. Produire du temps, c'est donc, indirectement et souvent inconsciemment, produire du contrôle. C'est ce que pratique, avant même les entreprises, la discipline de contrôle de gestion, telle que les manuels étudiés la conçoivent.

Mots clés :

Contrôle de Gestion, Comptabilité, Temps, Théorie des Organisations.