HAL
open science

L'ERGONOMIE : ARRANGEMENT OU DERANGEMENT POUR LE CONTROLE DE GESTION ?

Stéphane Deschaintre, Fabien de Geuser

▶ **To cite this version:**

Stéphane Deschaintre, Fabien de Geuser. L'ERGONOMIE : ARRANGEMENT OU DERANGEMENT POUR LE CONTROLE DE GESTION ?. Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible, May 2015, Toulouse, France. pp.cd-rom. hal-01188577

HAL Id: hal-01188577

https://hal.science/hal-01188577v1

Submitted on 31 Aug 2015

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.

L'ERGONOMIE : ARRANGEMENT OU DERANGEMENT POUR LE CONTROLE DE GESTION ?

Stéphane Deschaintre, Professeur Assistant/Doctorant, ISG/ESCP-Europe, stephane.deschaintre@edu.escpeurope.eu

Fabien De Geuser, Professeur Associé, ESCP-Europe, fdegeuser@escpeurope.eu

Résumé : Cet article présente un certain nombre de débats internes à la communauté académique en contrôle de gestion pour montrer que cette discipline est en crise. Ces critiques sont organisées thématiquement pour justifier la possibilité qu'a l'ergonomie de participer au processus actuel de redéfinition du contrôle de gestion. L'enjeu est pour l'ergonomie de ne plus se poser systématiquement en adversaire épistémologique et pratique du contrôle de gestion mais au contraire en partenaire. L'article propose ensuite des pistes spécifiques d'enrichissement du contrôle de gestion par l'ergonomie. Sont en particulier discutées la manière dont un contrôle de gestion ergonomique appréhenderait mieux les pratiques et les questions de santé organisationnelle et de performance des managers eux-mêmes.
Mots clés : management, ergonomie, contrôle de gestion, performance, mesure

Abstract : This article exposes some controversial issues to be found within the management control academic community, in order to show an existing crisis faced by this community. These critical issues are then organized thematically to check the possibility for ergonomics to contribute to the epistemic renewal of management control. The purpose for ergonomics in such a perspective would be to move from a systematic opposition towards controlling to a more supporting attitude. This communication tries then to propose some examples of research avenues to enrich management control through ergonomics. Specifically this article discusses the potentiality for an ergonomical management control to better understand practices and issues such as organizational health, and managers' performance itself.
Key words : management, ergonomics, control systems, performance, measurement

1 Introduction

Cet article part du constat que le contrôle de gestion est taraudé de violentes discussions internes au point qu'en son sein même, certains chercheurs en appellent à sa disparition au nom d'une éventuelle non-pertinence (Johnson et Kaplan 1987) ou de ses graves fragilités épistémologiques et scientifiques (Zimmerman 2001). Ces débats, et surtout les difficultés qui les sous-tendent, fournissent, selon nous, une opportunité pour convoquer une discipline extérieure aux sciences de gestion : l'ergonomie.

Le contrôle de gestion est une discipline largement instrumentale : ses outils en cristallisent les fondements, les pratiques, les critiques (Chiapello et Gilbert 2012). Ces mêmes outils sont au cœur d'un paradoxe. Alors qu'ils visent à « contrôler » ou à « maîtriser », la littérature en contrôle de gestion met de plus en plus l'accent sur leurs failles, sur ce qu'ils manquent (Berry

et al. 2009). Pour reprendre la métaphore du panoptique (Bentham 1791 ; Foucault 1975), ce serait comme si certaines des cellules étaient invisibles. Non pas parce qu'elles seraient vides – les chercheurs en contrôle de gestion pressentent parfaitement cela, mais parce que les outils utilisés ne permettraient pas de voir correctement ce qui s'y passe. Cette difficulté peut être abordée sous deux angles : soit il s'agit d'un défaut d'adaptation des outils, de réglage ; soit il s'agit des limites intrinsèques de l'outil. L'ergonomie possède une légitimité évidente pour contribuer à la première perspective : l'adaptation des outils aux usagers. Si notre propos intègre cette dimension (au sens d'un *arrangement* musical), il vise également à montrer que l'ergonomie adopte un point de vue théorique qu'il nous semble pertinent d'intégrer – qui relèverait alors d'un *dérangement*. Autrement dit, nous défendons que l'apport de l'ergonomie au contrôle de gestion relève des deux niveaux pratique et théorique.

A ce jour, le rapprochement entre ergonomie et contrôle de gestion constitue un champ quasi-inexploré. Cette perspective exploratoire justifie l'examen des bases conceptuelles des deux disciplines, afin de mettre en évidence les possibilités d'ouverture d'un dialogue entre elles. L'article ébauche ainsi quelques difficultés théoriques et pratiques à un tel rapprochement. Cette confrontation conceptuelle précède nécessairement l'analyse de données empiriques. Nos contributions s'articulent plus spécifiquement autour des transformations qui pourraient s'opérer au sein du contrôle de gestion. En ce sens, nous nous inspirons de la démarche suivie par Meyssonnier (2012).

Cet article est structuré de la manière suivante : il dresse dans un premier temps (section 2) une revue des critiques internes du contrôle de gestion, puis les insère dans un cadre conceptuel plus large (section 3). La section 4 justifie le recours à l'ergonomie. Enfin, en repérant dans ces critiques celles qui justifient le mieux une articulation avec l'ergonomie, nous dessinons à grandes lignes le projet d'un contrôle de gestion ergonomique (section 5). Nous terminons par une discussion conclusive.

2 Les critiques internes : Le contrôle est fragilisé en son sein

En-dehors du champ spécifique des études critiques (*critical management studies*), la recherche en contrôle de gestion formule des critiques à l'encontre d'elle-même. Nous en présentons ici trois parmi les plus représentatives. La première est souvent perçue comme fondatrice historiquement et son titre est devenu un slogan, est appelée « Relevance Lost » (Johnson et Kaplan 1987). La seconde (Ittner et Larcker 2001) s'appuie sur une revue empirique des fragilités du contrôle de gestion à faire face aux besoins des managers ; ses conclusions ont par ailleurs suscité de vifs débats au sein de la communauté. La troisième (Berry et al. 2009) est le résultat d'une demande de la communauté académique de faire la synthèse des questions irrésolues en contrôle de gestion.

2.1 Johnson et Kaplan et la Relevance lost : la perte de pertinence

En 1987, deux chercheurs, H. Thomas Johnson et Robert S. Kaplan publient un livre qui fit grand bruit dans la communauté académique comptable : *Relevance Lost, The rise and fall of management accounting*. Appuyés sur une étude historique, ces chercheurs montrent que les instruments du contrôle de gestion ont évolué progressivement vers un idéal de précision et de

quantification à outrance pour satisfaire aux exigences normatives de la comptabilité financière (en particulier dans son rôle de valorisation des stocks). Ce faisant, le contrôle de gestion qui était à son origine un ensemble disparate, « bricolé », d'outils de gestion construits de manière ad hoc pour satisfaire les besoins des managers opérationnels, a perdu de sa « pertinence ». Johnson et Kaplan expliquent en particulier que le contrôle de gestion est devenu souvent un simple instrument de comptage et d'imputation arbitraire de coûts, s'inscrivant dans une démarche de « costing » (calcul de coûts » et pas de « cost management »). En effet, ne visant plus qu'à afficher une valorisation financière des stocks, il a abandonné la recherche des leviers d'action à mettre à disposition des managers pour améliorer leurs prises de décision.

Deux conclusions principales peuvent en être tirées. D'une part, une insatisfaction profonde des managers face à leurs instruments de gestion qui ne leur permettent pas de travailler comme ils le souhaitent. Cheffi et Nekhili (2011, p. 88) constatent l'acuité contemporaine du constat dressé : « En outre, notre étude a mis en exergue la primauté des systèmes d'information personnels mis en place par les managers au détriment des systèmes comptables […]. Le constat de l'insatisfaction des managers est bien réel […]. ». D'autre part, une explication des sources de cette insatisfaction réside dans une représentation erronée, excessivement financière et quantitative, des réalités du monde des organisations.

2.2 Ittner et Larcker (2001) : qu'apporte <u>vraiment</u> la recherche en contrôle de gestion ?

Essayant d'organiser une revue de littérature reprenant les principaux résultats de recherche en contrôle de gestion, Ittner et Larcker (2001) ont posé que le contrôle de gestion devait s'évaluer à l'aune de sa capacité à fournir aux managers les moyens de réaliser leurs objectifs. Pour caractériser ces derniers, ces deux chercheurs s'appuient sur le cadre théorique du « value-based management » (VBM), c'est-à-dire sur l'idée que le management servait à créer de la valeur, en particulier pour l'actionnaire. Dans ce cadre, le contrôle de gestion devrait pouvoir aider les managers tout au long de ses 6 étapes (Ittner et Larcker 2001, p. 353) :

1) Définir des objectifs globaux de performance (choisir des objectifs internes spécifiques).
2) Définir des stratégie(s) et organisation(s) cohérentes avec l'atteinte de ces objectifs.
3) Identifier les variables de performance déterminantes, ou « value drivers » (générateurs de valeur).
4) Construire des plans d'action, décider des indicateurs de performance et fixer des cibles.
5) Mesurer la réalisation des plans d'action et mener une évaluation de la performance organisationnelle et managériale.
6) Evaluer la validité des objectifs, stratégies, plans opérationnels à la lumière des résultats obtenus, et en changer si besoin.

Les auteurs examinent la portée de la recherche en contrôle de gestion pour chacune des étapes. Sur la 1ère, ils concluent : « Par conséquent, une question importante est de savoir si le

fait de choisir des objectifs internes influence véritablement la réussite de l'entreprise. » (p. 362). Ils poursuivent en considérant que le contrôle de gestion n'a pas du tout étudié la question : « L'impact des objectifs organisationnels sur le choix des stratégies et la conception organisationnelle est une question importante qui n'a reçu pratiquement aucune attention dans les études empiriques. » (p. 367). Malgré la profusion d'outils ayant pour but d'identifier les « value drivers » (*Activity-Based Costing, Balanced Scorecard, etc.)*, Ittner et Larcker (2001) concluent que : « En fin de compte, les effets des techniques type *balanced scorecard* et autres *value driver* sur la performance restent des sujets ouverts. » (p. 375). Ils étudient tour à tour le choix de plans d'action, la sélection d'indicateurs de performance et la fixation des cibles dans le cadre de la 4ème étape du VBM (pp. 376-382). Ittner et Larcker notent à chaque fois un impact limité sur la performance globale de l'entreprise. Pour finir, ils traitent simultanément les étapes 5 et 6, dont ils relèvent l'absence de résultats probants, voire contre-productifs (p. 393) ! Ce faisant, Ittner et Larcker (2001) montrent que les études empiriques témoignent d'un apport faible voire inexistant du contrôle de gestion à aider les managers à réaliser leurs objectifs extrêmement faible, voire inexistante.

L'état des lieux réalisé par Ittner et Larcker (2001) permettra à un commentateur, Jerold L. Zimmerman (2001), de conclure à l'inutilité du contrôle de gestion en tant que tel. Ce qui est, selon nous, particulièrement intéressant est que cette conclusion se fonde sur une explication épistémologique : Zimmerman, tenant d'une conception économétrique du management, explique les fragilités constatées par Ittner et Larcker dans leur revue de littérature, par le fait que le contrôle de gestion ne s'appuierait pas assez sur des cadres économiques et sur des problématiques financières. Ce commentaire a engendré une polémique forte dans la communauté de gestion. D'autres chercheurs, en particulier, validant les conclusions critiques sur l'inutilité, l'expliquent, plutôt par un excès de finance et d'économie… (Hopwood 2002).

2.3 Berry et al. (2009) : Les questions irrésolues du contrôle de gestion

Berry et al. (2009) font toujours état, quelques années après, d'un certain nombre de questions irrésolues dans cette discipline. Ils relèvent en particulier :

a. Le manque d'attention aux processus informels de contrôle, au profit des dispositifs formels : « […] les systèmes de contrôle de gestion ont été étudiés avec étroitesse, généralement sur la base du contrôle financier formel, négligeant le contrôle social, le contrôle clanique, la culture et le contexte. » (p. 4).
b. Un problème crucial d'accès aux pratiques, qui nécessite de reconsidérer les méthodologies employées. Les auteurs en appellent ainsi à : « […] on devrait accorder plus d'importance à l'étude de systèmes réels de contrôle tels qu'ils agissent dans la pratique. Les considérations théoriques ont leur place, mais doivent s'ancrer fermement dans la réalité organisationnelle. » (p. 16).
c. La question du risque. Le concept de risque pose des questions épistémologiques paradoxales au contrôle, que les auteurs synthétisent ainsi : « [Certains] auteurs ont également noté que l'hypothèse selon laquelle une organisation qui aurait un contrôle du risque, pourrait conduire cette organisation à faire face à un profond risque de contrôle, si elle agissait en considérant que tous ses risques sont nécessairement intégrés aux procédures de contrôle. » (p. 12).
d. Les liens entre performance et rémunération, notamment dans le cadre de systèmes d'*incentives*. Ainsi : « Nous ne savons pas quels types d'objectifs de performance sont adéquats selon différents systèmes d'incitations. » (p. 5). Les auteurs

attribuent les difficultés dans ce domaine de recherche à la raison suivante : « Il semble que le problème principal dans la conception des systèmes d'incitation soit la difficulté à anticiper les comportements résultants du contrôle. » (p. 5).

e. La question de la confiance dans le contrôle. Présentée initialement comme un corollaire de l'(in-)attention portée aux processus informels de contrôle (p. 10), elle acquiert un statut propre dans certaines organisations : « De nombreuses organisations qui dépendent très étroitement de l'innovation et de la performance ont découvert que des relations d'entraide plutôt que de conflit génèrent de meilleurs résultats (Seal et al. 2004 ; Berry 2005). » (p. 15).
f. Les nouvelles formes d'organisation, qui posent la question de l'organisation du contrôle dans un contexte de porosité intra- et inter-entreprises, signant la fin du principe de contrôlabilité. L'interdépendance grandissante entre les organisations nécessite de penser un contrôle qui puisse s'appliquer « en-dehors » des frontières de l'entreprise.

Chacun de ces 6 thèmes particulièrement actuels traduisent selon nous de véritables failles dans le projet scientifique et pratique du contrôle de gestion

Les critiques précédentes traduisent la vivacité de la remise en question interne du contrôle de gestion. Elles expriment aussi une variété de thèmes et d'approches qui traduisent vraisemblablement un mouvement de fond au sein même de la discipline, visant à réinterroger l'ensemble des postulats de cette dernière. Car, en effet, l'insatisfaction envers les instruments du contrôle de gestion relève également d'un cadre théorique qui pose question. La section suivante est consacrée à sa présentation.

3 Le cadre conceptuel du contrôle de gestion et ses limites

Les critiques que nous venons de présenter relèvent de niveaux théoriques différents : normatif pour Johnson et Kaplan (1987), empirique pour Ittner et Larcker (2001) et méthodologique pour Berry et al (2009). Pour faire sens de cette diversité, il semble nécessaire de présenter dans les grandes lignes, les bases conceptuelles sur lesquelles repose le contrôle de gestion. Il existe de nombreuses tentatives de les synthétiser. Celle que nous proposons ici est construite autour de 4 thèmes les plus largement mis en évidence par les perspectives critiques.

-Un modèle essentiellement coercitif basé sur la méfiance généralisée:

Le contrôle de gestion s'inscrit dans la lignée de la théorie de l'agence (Zimmerman 1995) qui réduit les questions de coordination à celle du contrôle de la mauvaise volonté des agents à réaliser les efforts nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par les principaux et à la difficulté existante pour mesurer leurs production et leurs efforts. Ce faisant, le contrôle de gestion devient un instrument disciplinant appliqué à des agents dont on fait le postulat de la capacité. Le seul problème est celui d'assurer la « convergence des buts » (Fiol 1991). Dans cette perspective, l'adaptation des instruments du contrôle ne peut relever que d'une transformation du mix entre incitations et monitoring (ex : reporting). On retrouve alors ici l'origine théorique de la multiplicité d'outils du contrôle visant à fixer des objectifs, mesurer l'efficacité et l'efficience, et relayer les pratiques motivationnelles de type sanction (positive ou négative). En cela, le contrôle est avant tout coercitif : il vise à réduire les sources possibles de déviance organisationnelle. Or, les critiques évoquées plus haut, en particulier

celles de Ittner et Larcker et celles de Johnson et Kaplan montrent à quel point la demande des managers est plutôt d'être aidés par le contrôle. Le problème n'est pas la mauvaise volonté des agents mais au contraire le fait que leur bonne volonté ne trouve pas les instruments pour se mobiliser. L'héritage de la théorie de l'agence fixe alors le contrôle dans une approche purement coercitive, l'empêchant de se déployer dans un registre capacitant (Adler et Borys 1996). Ce qui l'aurait dans le même temps forcé à s'intéresser aux sources de fragilité des acteurs et de résistance des situations.

De plus, l'origine théorique de ce modèle, la théorie de l'agence, pose l'impossibilité de la confiance comme mode de délégation. L'agent étant supposé opportuniste, sa ligne hiérarchique (son « principal » dans le langage de la théorie de l'agence) doit par définition, mobiliser le contrôle de gestion dans le registre d'une méfiance systématique, c'est-à-dire d'une mise en doute constante de la réalité de la performance reportée de l'agent, de ses justifications, des ressources demandées, …. Cette approche de méfiance systématique engendre alors souvent des phénomènes de prophéties auto-réalisatrices dans lesquelles l'agent se sachant soupçonné et mesuré, va développer d'autant plus de stratégies de détournement du contrôle pour garder des marges de manœuvre ou de protection. Ces phénomènes d'engendrement de slack, décrits en particulier par Cyert et March (1963), sont par exemple très fréquents dans le processus budgétaire. Ils posent d'autant question dans les situations reposant sur la confiance, comme l'évoquent Berry et al. (2009).

-Un modèle informationnel

Le contrôle de gestion limite la nature des échanges dans le travail à celui de l'information et conditionne la performance des opérateurs à la qualité de l'information qui leur est fournie (March 1987). Ce faisant, il impose une vision décorporalisée, voire dématérialisée du travail qui l'empêche de percevoir les autres sources de connaissances et restreint ainsi l'appréhension des situations et en particulier la prise en considération de l'intégrité morale, physique et mentale de l'homme au travail. L'article de Berry et al. (2009) montre des exemples de la remise en cause de ce modèle informationnel et expose les limites que ces dernières font courir à la pertinence du contrôle de gestion dans des situations où l'information est ambigüe, voire tacite et informelle, comme par exemple dans les organisations par projet ou dans les situations d'innovation radicale.

-Un modèle cybernétique

Le contrôle se fonde sur une démarche cybernétique (Fiol 1991). Toute démarche s'oriente autour d'une valeur de référence fixée a priori (un objectif) et d'un appareillage de suivi permettant aux managers de corriger leur action si cet appareillage identifie une déviance par rapport à cette valeur (l'écart prévu-réalisé). Les trois articles cités plus haut donnent des exemples de remise en question de ce modèle quand il est impossible de fixer des objectifs et des standards a priori, empêchant alors l'action de régulation des actions quotidiennes par comparaison à ces standards. Ce faisant, on comprend que le contrôle suppose un horizon plannifiable, anticipable. Ceci fragilise le contrôle dans sa capacité à instrumenter toute action, managériale ou non, dans un environnement fluctuant ou risqué. Or, la croissance de l'imprévisibilité environnementale, technologique ou encore celle des demandes des clients/usagers semble renforcer cette remise en question du modèle cybernétique. Comment assurer un travail de qualité, c'est-à-dire au plus près des contingences de terrain, et le plus innovant possible avec un contrôle de gestion qui « flashe » en rouge tout écart par rapport à

un objectif et un standard définis a priori ?[1] Ces normes cybernétiques sont par conséquent toujours en décalage au moment de la décision et risquent ainsi de biaiser l'action managériale en lui faisant prendre cette norme comme référence et non les nécessités du terrain. Plus généralement, c'est à ce modèle que l'on attribue en général la critique de standardisation et d'anti-innovation du contrôle de gestion qui le met largement en porte-à-faux de la situation managériale actuelle.

-Un modèle taylorien :

Le contrôle de gestion, dans sa référence fondatrice, Anthony (1965), s'inscrit dans une séparation fondamentale et hiérarchisée entre la stratégie, la gestion et les opérations. Anthony définit alors le contrôle comme les processus permettant aux managers, i. e. les cadres ne relevant ni des décisions stratégiques ni des opérations, de prendre des décisions efficaces et efficientes. Ce triptyque reprend et institutionnalise une séparation profonde entre le lieu de la prescription des objectifs (la stratégie) et l'espace de la réalisation de ces objectifs (les opérations). Le contrôle de gestion étant la modalité de l'articulation entre ces deux lieux distincts analytiquement et hiérarchiquement. Ce faisant le contrôle de gestion ne peut percevoir l'enchevêtrement inhérent de la finalité et du travail que les théoriciens de l'innovation et du service ont perçu comme essentiels (Tushman et O'Reilly 1997). Le contrôle se ferme alors à la compréhension et à l'instrumentation des processus d'innovation.

En outre, le modèle de responsabilisation et de mesure de la performance du contrôle de gestion (i.e. centre de coûts, de recette, de profit et d'investissement), repose d'une part sur le principe de contrôlabilité (Giraud et Zarlowski 2011) qui exige l'individualisation des performances et le refus des responsabilités partagées. D'autre part, la décomposition en centres de responsabilités se fait a priori dans un choix organisationnel de la structure de délégation d'autorité. Cette structure de délégation se matérialise ensuite par un flux de reporting d' « information » remontant verticalement. Ce double postulat du contrôle peut alors se lire comme une matérialisation d'une modalité organisationnelle basée sur la séparation affirmée entre orientation et réalisation et sur une prescription organisationnelle qui précède l'action et n'en est pas affectée. Enfin, ce modèle repose sur une procéduralisation des flux de délégation et d'autorités (délégation formelle d'autorité non dépassable et contrats d'objectifs) et par conséquent dans un registre bureaucratique (au sens weberien) de l'organisation.

Ce triple registre, que nous qualifions par facilité de taylorien (séparation entre stratégie et opération ; individualisation de la responsabilisation et procéduralisation des flux d'autorité et d'information), constitue encore une fois une des bases des critiques internes du contrôle de gestion. Les tenants de ces dernières montrent en particulier en quoi les projets transversaux par exemple remettent très largement cela en question. Berry et al. dans l'article présenté plus haut, s'en font le témoin en appelant à un contrôle beaucoup plus orienté vers la facilitation des travaux collectifs dans lesquels la responsabilisation est collective, ambigüe,…

[1] Pour autant, il ne s'agit pas de simplifier ces notions de standard et d'objectif dans la pratique du contrôle de gestion qui à travers la replannification régulière et l'utilisation d'hypothèses multiples, essaient d'assouplir la contrainte cybernétique en intégrant rapidement les informations nouvelles et les événements non pris en compte dans la plannification initiale. Cependant, la lourdeur de ces replannifications engendre souvent dans les organisations qui les ont adoptées une forme de lassitude qui en dégrade la qualité.

Ces quatre modèles constituent, selon nous, des fondements du contrôle de gestion. Nous synthétisons les critiques émises, associées à leur(s) fondement(s) dans le tableau 1.

« Insérer ici le tableau 1 »

Au sens de Kuhn (1962, p. 29), ces fondements représentent le paradigme de la « science normale » en contrôle de gestion. La conduite de la science normale amène à l'identification d'anomalies (id., p. 83), qui pour certaines engendrent une révolution scientifique.

La multiplicité des critiques internes au sein de la communauté du contrôle de gestion peut représenter de telles anomalies et prédire si ce n'est une révolution scientifique en contrôle de gestion, du moins la possibilité d'une évolution profonde des soubassements mêmes de la discipline. La recherche en contrôle de gestion étudie bien évidemment les critiques exposées précédemment, et vise à y répondre. Les difficultés rencontrées jusqu'à présent nous conduisent cependant à aborder ces questions avec un angle original : en requérant l'apport de l'ergonomie au contrôle de gestion. La section qui suit en justifie les raisons.

4 L'ergonomie comme perspective au contrôle de gestion en crise

L'objet d'analyse de l'ergonomie étant le travail, ce dernier peut constituer le point d'entrée du rapport entre cette discipline et le contrôle de gestion. C'est pourquoi, pour préciser les zones de compatibilité entre ces deux disciplines, nous commençons par discuter le rapport entretenu par le contrôle de gestion avec le travail. La présente section débute donc par une synthèse des difficultés du contrôle de gestion sous l'angle du travail. Puis elle justifie pourquoi l'ergonomie pourrait apporter des réponses en ce sens.

4.1 Le travail, objet négligé par le contrôle de gestion

Les critiques internes au contrôle de gestion que nous venons d'exposer nous conduisent à penser que le contrôle de gestion peine à appréhender le travail. Tant le travail de ceux qui sont sujet du contrôle de gestion, c'est-à-dire ceux qui en sont utilisateurs : il s'agit principalement des managers ; que le travail de ceux qui en sont l'objet, c'est-à-dire ceux dont l'activité opérationnelle est systématiquement évaluée par le contrôle de gestion : ouvriers, employé, etc. En un mot, les subordonnés. Débutons par ce dernier point.

4.1.1 La conceptualisation des relations des acteurs en situation de travail : le travail des subordonnés

La question de la conceptualisation des relations entre les acteurs en situation de travail nécessite d'en comprendre les enjeux tant techniques, que sociaux, organisationnels et psychologiques. Les modèles actuels de management en appellent de plus en plus à l'autonomie des acteurs, à leur créativité et à leurs capacités d'initiatives. Ceci supposerait de la part du contrôle de gestion une conceptualisation du travail des collaborateurs correspondante. Or le contrôle de gestion a une vision réductrice à ce jour.

La section précédente a justement présenté deux critiques fondamentales au modèle économique du contrôle de gestion, l'empêchant de se mobiliser au regard de ces enjeux

d'agilité organisationnelle. Selon Ittner et Larcker (2001), le suivi opérationnel coercitif détermine faiblement le niveau de performance (cf. tableau 1 p. 10). Du côté des incitations, Berry et al. (2009) questionnent directement le lien individuel entre performance et rémunération. Par exemple, un système d'incitation peut engendrer une bonne ou une mauvaise performance, selon les comportements adoptés par les individus (cf. section 2.3). Nous comprenons de ces études que l'atteinte de la performance individuelle dans le travail est relativement indépendante des systèmes d'incitation ou de contrainte, mis en œuvre dans les organisations. Autrement dit, il est à l'heure actuelle difficile de concevoir au sein de la théorie du contrôle de gestion les déterminants du travail bien ou mal fait.

Ce constat est en outre étayé par deux autres questions abordées par Berry et al. (2009) : le manque d'attention au processus informels et le problème de l'accès aux pratiques (cf. section précédente). Les auteurs en tirent eux-mêmes les conséquences : le contrôle de gestion doit « s'ancrer fermement dans la réalité organisationnelle. » (id., p. 16). La « réalité organisationnelle » comprend en particulier les membres de l'organisation qui exercent un travail et mettent notamment en œuvre, dans la perspective du contrôle de gestion, des processus de contrôle. C'est donc principalement la base taylorienne du contrôle de gestion qui est critiquée ici.

Le contrôle de gestion est donc dans l'incapacité de dire concrètement ce qui se passe dans les organisations, et encore moins de dire comment cela se passe. Des pans entiers de processus échappent, justement, à son contrôle. Parce qu'il a jusqu'alors négligé d'étudier le travail des subordonnés. La sous-section suivante va montrer qu'il en est de même pour le travail des managers.

4.1.2 La question fondamentale de l'adaptation du contrôle de gestion au travail du manager

La seconde synthèse des critiques évoquées plus haut s'articule autour de la question de l'*inadaptation* des instruments du contrôle de gestion : inadaptation aux besoins des managers, inadaptation aux évolutions stratégiques, inadaptation à des concepts nouveaux (risques, innovation, service, …), etc. La sous-performance du contrôle de gestion relèverait alors de cette inadaptation multiple.

Or, ce constat est paradoxal au vu de la richesse des recherches académiques et empiriques que la communauté comptable a consacrées aux analyses de contingence appliquée au design des instruments de contrôle (cf. Chapman 1997, pour une revue de ces travaux). Dans cette veine, la qualité des instruments de gestion est pensé comme résultant de leur « fit » (« adaptation ») à des variables qui lui sont exogènes (environnement, technologie, stratégie, …). Seuls les systèmes de contrôle adaptés, c'est-à-dire cohérents avec ces facteurs seraient maintenus par les entreprises. Par exemple, un contrôle budgétaire strict ne serait adapté qu'à des stratégies de domination par les prix et pas pour des stratégies de différentiation (Shank et Govindarajan 1993). Or, les critiques évoquées plus haut semblent converger sur le constat que cette sélection et cette rétention de systèmes de contrôle de gestion sur la base de leur adaptation aux variables contingentes ne sont pas validées. Les systèmes ont beau être « adaptés », ils ne sont pas performants.

Ce constat ouvre alors la piste, en sciences de gestion, d'une autre approche de l'adaptation des systèmes de contrôle de gestion : celle de l'adaptation par interaction plutôt que par sélection (Hartmann 2005).

Les critiques internes au contrôle de gestion s'articulent donc autour de l'absence d'étude du travail. Restant sur des « images pétrifiées du travail » (Barley et Kunda 2001), le contrôle de gestion ne parvient pas à saisir toute la réalité organisationnelle, ni à construire des outils adaptés pour les managers. Sur chacun de ces axes, nous pensons que l'ergonomie peut apporter des réponses.

4.2 Pourquoi penser à convoquer l'ergonomie ?

La justification de la mobilisation de l'ergonomie comme source de résolution d'un certain nombre de limites en contrôle de gestion prendra une forme négative puis positive.

4.2.1 Insuffisance des apports disciplinaires actuels

Parmi les critiques les plus virulentes contre la recherche actuelle en contrôle de gestion, Zimmerman (2001) voulait réorienter la discipline vers les mathématiques financières et économétriques. Autrement dit, le projet était de sortir du cadre du contrôle de gestion pour chercher un appui en-dehors des sciences de gestion. Nous souscrivons au projet de mobiliser une discipline hors de la gestion, mais nous défendons avec Hopwood (2002) une conception plutôt humaine et sociale du contrôle de gestion. Dans ce contexte, le contrôle de gestion est assez largement imprégné de théories sociologiques (Latour, Bourdieu, Giddens, …). La sociologie, à l'instar d'autres disciplines, vise l'étude, l'analyse, mais pas l'action transformatrice (Dul et al. 2012). Or nous estimons nécessaire une meilleure adaptation du contrôle de gestion. Le recours à une théorie sociologique ne semble donc pas non plus pertinent pour notre propos.

Examinons à présent les motivations positives d'un recours à l'ergonomie.

4.2.2 Qu'est-ce que l'ergonomie ?

La définition adoptée par l'IEA (*International Ergonomics Association*) depuis 2000 constitue la référence, et sera celle que nous adoptons. Sa définition est la suivante : « L'ergonomie (ou étude des facteurs humains) est la discipline scientifique visant la compréhension des interactions entre les êtres humains et les autres éléments d'un système. Elle est aussi la profession qui applique théories, principes, données et méthodes pour optimiser le bien-être des personnes et la performance globale du système. Les ergonomes contribuent à la conception et à l'évaluation des tâches, emplois, produits, environnements et systèmes pour les rendre compatibles avec les besoins, les compétences et les limites des personnes. » (IEA 2014). Outre la démarche générale, l'IEA revendique l'étymologie grecque (« ergon » pour travail, et « nomos » pour loi, règle) pour faire de l'ergonomie la « science du travail » (IEA 2014).

Par ailleurs, dans les conclusions d'un comité international mandaté par l'IEA, Jan Dul et al. (2012) mettent en exergue les caractéristiques fondamentales de l'ergonomie (intitulée HFE pour Human Factors/Ergonomics) découlant de la définition ci-dessus. Elles sont au nombre de trois.

- Une approche systémique (p. 379). Les auteurs définissent un système comme : « […] un ensemble d'éléments interdépendants et en interaction, qui forment un tout intégré. HFE

se concentre sur les systèmes […] composés d'êtres humains et de leur environnement (Helander 1997 ; Schlick 2009). » (p. 379). L'environnement est composé lui-même de multiples artefacts (outil, produit, tâche, organisation, etc.) que l'ergonomie étudie tant aux niveaux micro, méso que macro (id. p. 379). L'approche systémique touche également l'individu et les différentes dimensions de l'environnement : « HFE examine différents aspects de l'individu (physique, physiologique, psychologique (affectif et cognitif), et social), de même que différents aspects de l'environnement (physique, social, informationnel, etc.). » (ibid., p. 379). L'ergonomie s'oppose donc à la psychologie cognitive et à la science du mouvement humain, qui n'ont pas de vision globale (p. 379).

- Une orientation pour la conception (p. 379). L'intégration des personnes concernées, en lien éventuel avec d'autres intervenants de la conception, et la mise en œuvre de méthodologies propres sont sous-tendues par la réalisation d'actions concourant à la conception : « Les analyses et évaluations génèrent des recommandations et des actions pour la conception. » (p. 379). Ce faisant, HFE s'oppose par exemple à la sociologie et à l'anthropologie qui ne visent pas l'action (p. 379).

Un aspect essentiel de cette caractéristique est l'utilisation des méthodologies permettant de construire un discours pertinent sur les situations de travail dont il est question. A cet égard, l'ergonomie de langue française (Noulin 1996), dans la lignée de HFE, utilise systématiquement l'observation de l'activité de travail, le recueil de paroles (verbalisations et/ou entretiens), l'analyse des traces (documents produits par l'entreprise et signaux divers : usure particulière d'un outil, pense-bête, cicatrices, etc.). L'ergonomie dispose donc d'une théorie et d'une expérience pour accéder aux pratiques.

- Viser deux résultats liés : performance et bien-être (pp. 379-380). La performance est définie comme : « productivité, efficience, efficacité, qualité, capacité d'innovation, flexibilité, santé et sécurité (des systèmes), fiabilité, durabilité » (p. 379). Quant au bien-être, il s'agit de : « santé et sécurité, satisfaction, plaisir, apprentissage, développement personnel » (p. 379). HFE se différencie alors de l'ingénierie, la psychologie, de la médecine, qui ne visent qu'un objectif à la fois.

Dul et al. (2012) se défendent de présenter un « consensus » (p. 378). D'ailleurs, leur proposition a suscité de nombreux débats (voir en particulier Nathanel et Marmaras 2012). Toutefois, les caractéristiques fondamentales qu'ils relèvent font largement écho à une littérature établie. Le caractère global (holistique) est relevé par Zink (2006). Les nombreuses études de cas montrent le rôle moteur de l'ergonomie lors de la conception ou la modification de postes de travail (Lee 2005 ; Gilad et Elnekave 2006). Elles affirment également la poursuite des deux objectifs indissociables : performance et bien-être. De même, Karwowski (2005) a précédemment affirmé le rôle applicatif de l'ergonomie : « Historiquement, HFE s'est développée à partir d'une 'philosophie de l'adaptation' vers la pratique. A ce jour, HFE a développé une base théorique saine pour la conception et les applications pratiques […]. » (p. 444). Certaines de ces applications ont été exposées par Dul et Neuman (2009) : conception des produits, adaptation du processus de fabrication, et même définition de la stratégie.

L'ergonomie est donc une science qui vise l'optimisation des systèmes en étudiant les pratiques de travail. Sous cet aspect, nous allons essayer de montrer comment l'ergonomie

peut contribuer à atténuer, ou répondre à certaines difficultés propres au contrôle de gestion exposées précédemment.

5 Quelques pistes pour un contrôle de gestion ergonomique

Nous ne pouvons prétendre à dissoudre ici toutes les critiques que d'éminents chercheurs ont formulées pendant les 25 dernières années. Nous pensons néanmoins que nous pouvons en traiter quelques-unes. Le tableau 2 reprend les critiques formulées en section 2, auxquelles nous y adjoignons les cas dans lesquelles l'ergonomie peut contribuer au contrôle de gestion. Notre propos n'est pas ici d'épuiser les contributions de l'ergonomie, mais d'esquisser des potentialités.

« Insérer ici le tableau 2 »

Les sections qui suivent illustrent la forme que revêtirait cette contribution.

5.1 Une démarche permettant d'appréhender le réel du travail

L'un des apports de l'ergonomie pourrait consister en une généralisation de l'attention portée au travail (pas uniquement celui des managers) avec des méthodes de recherche renouvelées. Comme le montrent Berry et al. (2009) (section 2.3), les chercheurs en contrôle de gestion s'intéressent peu aux dispositifs informels de contrôle et souffrent d'un accès aux pratiques. Pour reprendre une distinction effectuée par Ahrens et Chapman (2006) adaptée de Silverman (1993), ces problèmes relèvent respectivement du domaine et des méthodes de recherche.

Par domaine de recherche, Ahrens et Chapman (2006, tableau 1 p. 821) entendent : « Un espace dans lequel les données sont collectées ». Cet espace tient évidemment compte des acteurs qui sont mobilisés. Or le projet du contrôle de gestion ne peut se réduire exclusivement aux managers. La gouvernance d'entreprise, au sein de laquelle le contrôle de gestion joue un rôle-clé (Bouquin 2010), et son « bras armé », le contrôle interne, s'appliquent sans distinction à toutes les strates de l'entreprise. Par exemple, le respect des procédures d'achat relève également de la responsabilité des opérationnels en charge des achats, et non uniquement de leur hiérarchie directe (i.e. les managers). Or le nombre d'études en contrôle de gestion portant sur ces aspects reste très limité (Journé 2005). Le contrôle de gestion gagnerait en compréhension à étendre son champ de recherche aux acteurs non managériaux en-dehors de la fonction étiquetée « contrôle de gestion ». Dans son approche systémique, l'ergonomie n'opère pas de distinction dans les acteurs étudiés, même s'il lui a été longtemps reproché de se concentrer sur les « travailleurs de base ». Au stade de développement du contrôle de gestion, cette critique ne pose aucune difficulté puisque les « travailleurs de base » sont désespérément absents.

Pour le moment, donc, le contrôle de gestion s'adresse principalement aux managers. Une part non négligeable du temps de ces derniers se déroule en réunions. Le temps passé en réunion conduit généralement à un « management empêché » (Detchessahar 2011), c'est-à-dire à un management qui ne peut réaliser la totalité de ses missions. L'identification de cette situation nous indique donc que le travail du manager déborde le cadre restreint et contraint

des réunions. Ce constat introduit le second aspect de notre propos : les méthodes de recherche. Or les méthodes de recherches utilisées en contrôle de gestion, lorsqu'elles mobilisent des acteurs, procèdent majoritairement par entretiens. Les entretiens permettent d'accéder aux représentations des acteurs (souvenirs, intentions) sur leurs pratiques, mais pas aux pratiques en tant que telles. Si une méthode d'observation est mobilisée en contrôle de gestion, il s'agit alors, comme un renforcement auto-alimenté, d'observation de réunions. Il existe bien sûr quelques rares exceptions, à l'instar de Moralès et Lambert (2013) qui réalisent une ethnographie … sur le métier de contrôleur de gestion.

Dans une perspective presque inverse (et donc complémentaire), l'ergonomie s'appuie principalement sur l'observation du travail, plus ou moins outillée (du bloc-notes à la caméra). Dans l'optique d'un meilleur accès aux pratiques et d'une étude des aspects informels du contrôle, il semble indispensable de mobiliser une méthode de recherche par observations, qui couvre en particulier la totalité de la présence sur le lieu de travail des acteurs étudiés[2] comme celle préconisée par l'ergonomie. De cette façon, l'ergonomie peut permettre de répondre aux critiques portant sur le manque d'attention aux processus informels et le problème d'accès aux pratiques formulées par Berry et al. (2009). Ces critiques portent, respectivement, sur les modèles taylorien et informationnel du contrôle de gestion (cf. tableau 1 p. 10). Nous pensons que la manière qu'a l'ergonomie d'appréhender le travail permet de réduire certaines limites inhérentes à ces modèles.

Nous venons d'illustrer ce que signifie « appréhender le travail » dans une perspective ergonomique et l'apport que cela pourrait avoir pour répondre aux limites des recherches en contrôle de gestion. Cette dernière permet aussi à partir de là d'améliorer la conception même des instruments au service du travail des managers.

5.2 Ergonomie et contrôlabilité : comprendre le travail des managers pour y adapter les instruments de gestion

Par définition, le contrôle de gestion trouve sa raison d'être dans la capacité à fournir aux managers des outils adaptés à leurs besoins, afin d'atteindre les objectifs organisationnels. On comprend alors que les besoins dépendent de la nature des tâches fixées, mais aussi des conditions spécifiques dans lesquelles le manager exerce son activité. Par conséquent, une des conditions d'efficacité des instruments du contrôle de gestion repose sur la compréhension de ces besoins. Le contrôle de gestion approche cette compréhension sous l'angle de la contrôlabilité. Horngren et al. (2003) la qualifient de « degré d'influence qu'un manager donné a sur les coûts, le chiffre d'affaires et les éléments associés dont il ou elle est responsable. » (p. 836). Ce degré d'influence se retrouve également dans l'étendue du contrôle qui peut être exercé, ce que Simons (2000) nomme « horizon de contrôle »[3]. L'horizon de contrôle est entendu comme une clarification du rattachement hiérarchique :

[2] Les nombreuses études sur la porosité des temps montrent que le travail en-dehors du lieu de travail se développe, et notamment chez les cadres. L'agenda méthodologique que nous suggérons dans un premier temps vise à l'élargissement des observations sur le lieu de travail.

[3] « span of control ». Comme pour les autres concepts de Simons (2000), nous utilisons une traduction proposée par Saint-Onge et Magnan (2007).

« qui rend compte à qui. » (Simons 2000, p. 51). L'« horizon d'imputabilité »[4] détermine ce dont les individus sont responsables, et qui établit la base de leur évaluation : « L'horizon d'imputabilité décrit la gamme des mesures de performance utilisées pour évaluer les réalisations d'un manager. » (Simons 2000, p. 52). Enfin, « L'horizon d'attention définit ce qu'un individu entreprend pour obtenir information et influence. Plus simplement, c'est ce dont les personnes se soucient et ce à quoi elles s'intéressent. » (Simons 2000, p. 53-54). La définition élaborée par Simons confère une place prépondérante à l'information ; nous ne pensons pas trahir sa pensée en y entendant principalement un « horizon d'information ». Dans notre conception, la contrôlabilité pour un manager donné participe donc de trois horizons : contrôle, imputabilité et information.

L'ergonomie permettrait en premier lieu d'élargir la vision d'un horizon de contrôle, conçu comme une image de l'organigramme hiérarchique : « Dans les faits, l'horizon de contrôle décrit les ressources – en termes de personnes et d'unités de travail – directement sous le contrôle d'un manager. » (Simons 2000, p. 51). L'observation ergonomique de la situation de travail d'un manager préconisée à la section précédente permettrait de mettre en évidence que l'horizon de contrôle d'un manager ne s'identifie pas nécessairement à la représentation hiérarchique. Par exemple, la décision sur la mobilité interne d'un individu pourrait partiellement échapper au contrôle du hiérarchique direct, au profit d'un manager annexe non hiérarchique (RH ou opérationnel). A l'inverse, l'existence de comités de décisions sur les investissements pourrait permettre d'identifier le contrôle exercé par le contrôleur de gestion sur des ressources qui ne lui sont pas hiérarchiquement rattachées. Certes, sur ce point, d'autres disciplines ont mis en évidence les organigrammes fonctionnels, les organisations informelles ou la structure matricielle.

D'autre part, au niveau des managers, l'accès à l'information est déterminant. Tant pour conduire leur propre activité (ce qui relève alors de leur horizon d'information) que pour leur évaluation (horizon d'imputabilité). C'est là que le contrôle de gestion est ramené à son rôle le plus courant : celui de fournisseur d'instruments aux managers. Cependant cette conception d'instruments, comme les critiques initiales le montrent (Johnson et Kaplan 1987 ; Ittner et Larcker 2001), semble ignorer les besoins réels des managers. Cela n'implique pourtant pas un rejet de ces instruments, qui fleurissent dans les entreprises. Un tableau de bord servira davantage à montrer la dimension « sérieuse » du management qu'à réellement aider ce dernier dans son travail quotidien. Au point que certains ont pu dénoncer l'absence absolue de considération pour les managers dans les approches de design de ces instruments ; De Geuser (2007) montre ainsi dans une analyse des manuels de contrôle de gestion que le manager n'est jamais cité. Depuis, Cheffi et Nekhili (2011, p. 69) ont réaffirmé que : « […] les managers, en tant qu'utilisateurs de la comptabilité de gestion, et l'intérêt qu'ils lui accordent n'ont pas eu la place qu'ils méritent dans la littérature comptable […]. ». Ils concluent alors que : « La revue de la littérature montre que les travaux académiques portant sur l'analyse de l'utilisation de la comptabilité de gestion par les managers […] manquent d'alignement sur les spécificités du travail managérial […]. » (id., p. 75)

Or l'ergonomie par ses méthodes peut remplir ce manque concernant le réel du travail des managers et y appliquer des méthodes de conception instrumentales. La compréhension du travail des managers permet alors de déterminer l'information pertinente à chacun des

[4] « span of accountability ».

registres du contrôle de gestion : aide à la prise de décision et mesure de la performance. L'influence inhérente à la contrôlabilité (Horngren et al. 2003) devient ainsi moins opaque aux managers eux-mêmes, et par la même occasion, aux dirigeants et contrôleurs de gestion.

Si l'on revient aux modèles du contrôle de gestion (section 3), Simons (2000) s'inscrit clairement dans le modèle taylorien puisqu'il fonde l'horizon de contrôle sur l'organigramme hiérarchique. Par ailleurs, il s'ancre fermement dans le modèle informationnel, que ce soit pour le l'horizon d'imputabilité (mesure de performance) ou l'horizon d'attention (centré sur l'information). Nous avions présenté les limites de ces deux modèles, et nous venons d'exposer comment, une nouvelle fois, l'ergonomie représente un moyen de les réparer – au moins en partie : dans un contexte où le manager et ses besoins restent largement absents, en procurant des grilles d'analyse de la contrôlabilité par le travail du manager.

5.3 L'écart prescrit–réel comme ressource de la réduction de l'écart prévu-réalisé : la catachrèse comme facteur de performance

Comme indiqué en section 2, l'émergence de la confiance dans le contrôle de gestion (Berry et al. 2009) s'oppose ouvertement au modèle coercitif. Pour autant, la dimension coercitive, héritée de la théorie de l'agence persiste en contrôle de gestion. Le contrôle vise à assurer la réalisation d'une finalité hétéronome à l'agent (liée à sa subordination). La déviance par rapport à l'objectif fixé reste en contrôle un problème à réduire, comme l'est son chiffrage : l'écart entre le prévu et le réalisé. La thèse défendue en particulier par Hubault (1999) est que l'ergonomie introduit un autre type d'écart, celui séparant le prescrit et le réalisé. Ce dernier est classiquement expliqué par un travail catachrétique (Rabardel 1995) permettant à l'opérateur de transformer son instrument, les finalités, ses propres schémas de pensée, … pour parvenir à trouver un compromis opératoire (Hubault 1999) « adapté », « fit » diraient les théoriciens de la contingence. Cette « genèse instrumentale » (Rabardel 1995) qui adapte l'instrument par le travail des opérateurs, devient une manière de comprendre ce que Hartmann (2005) appelle la contingence interactive. Il s'agit alors pour un contrôle de gestion de comprendre l'opérativité et les conditions dans lesquelles la catachrèse (l'écart prescrit-réel) peut se déployer pour atteindre précisément les objectifs. Or le contrôle de gestion a tendance actuellement à confondre ces deux écarts et par conséquent à vouloir réduire l'espace laissé à l'écart prescrit-réel et non pas à le penser comme une ressource de réduction de l'écart prévu-réalisé. Ceci amènerait alors par exemple à reconstruire les analyses d'écarts dans les pratiques budgétaires pour intégrer, en plus des sous-écarts classiques[5] un écart ergonomique qui expliquerait l'écart prévu-réalisé.

En outre, l'approche catachrétique de la genèse instrumentale des instruments du contrôle permettrait aussi de faire sens de la critique « automatisante » des instruments du contrôle qui mécaniseraient le travail du manager. C'est ce que Simons (2000) reproche par exemple à ce qu'il appelle l'approche « diagnostique » du contrôle de gestion dans laquelle la stratégie est fixée a priori et le contrôle sert à vérifier qu'elle se réalise selon le plan d'action prédéfini. Il oppose à cela le besoin de construire par le manager un rapport qu'il appelle précisément « interactif » avec ces instruments et ses collègues. Les instruments doivent devenir le lieu du débat, de l'échange pour permettre une co-construction de la stratégie avec les personnes

[5] Volume-Mix-Rendement-Prix (Giraud et Zarlowski 2011) ou Concurrentiel-opérationnel (Simons 2000).

concernées et dans le cours de l'action. Il reprend pour qualifier cela le concept de « strategy as pattern in action » de Mintzberg et Waters (1985) qui ont montré que la stratégie était davantage émergente que décidée a priori. Elle devait donc se construire par essais-erreurs, par discussion et par adaptation progressive. Il s'agit alors pour le contrôle de permettre cette construction progressive de la stratégie. On comprend alors en quoi la dimension catachrétique apportée par l'ergonomie donne un cadre théorique à la transformation des usages du contrôle de gestion depuis le registre du diagnostic vers celui de l'adaptation interactive.

Il s'agit ici d'une critique radicale du modèle taylorien en contrôle de gestion. L'approche catachrétique remet en cause la « division du travail » établie depuis Taylor (1911), entre conception et exécution. En fait, elle dénote l'impossibilité à concevoir parfaitement (i. e. à « tout » prévoir) une situation de travail qu'il suffirait « simplement » d'exécuter[6]. Cette critique radicale invite à la question du statut de l'écart entre ce qui est prescrit par l'organisation, et ce qui est réalisé par les individus. Nous avons rappelé au début de cette section que le modèle coercitif du contrôle de gestion voit dans tout écart une déviance. Et d'autant plus s'il s'agit d'individus, étant donné son ancrage dans la théorie de l'agence. Si la confiance bénéficie d'une place limitée actuellement en contrôle de gestion, c'est aussi parce cette discipline est aveugle des éléments positifs que peut apporter, en particulier, la « déviance ». Sur cet aspect, l'apport empirique et théorique de l'ergonomie est crucial, et cette discipline peut très largement contribuer à fonder une théorie de la confiance en contrôle de gestion.

Nous voudrions terminer la représentation du contrôle de gestion arrangé (au sens musical) par l'ergonomie, par une ouverture à un sujet très général et en même temps très actuel : la santé.

5.4 Le lien entre santé des organisations et santé des personnes : quelle place pour le contrôle de gestion ?

On l'a vu, le contrôle peine à comprendre les conditions de l'innovation et dans le même temps à prendre en considération les dimensions existentielles, qualitatives de la personne au travail. Il nous semble que la manière dont l'ergonomie traite le thème de la santé au travail pourrait fournir un cadre englobant pour le contrôle de gestion dont la finalité et la définition pourraient alors être reformulées autour du lien qu'il serait censé tenir entre la santé des personnes et celle des organisations.

Comme d'autres disciplines, l'ergonomie aborde les questions de santé au travail au niveau des individus. Dans l'approche systémique de l'ergonomie (Dul et al. 2012), la santé organisationnelle ne peut être totalement absente. Ainsi, selon Clot et Lhuillier (2010), une organisation en bonne santé serait une organisation capable de transformer ses règles de fonctionnement quand son environnement change. Il est intéressant de noter que l'un des grands chercheurs en management, Bennis (1966), prédisait déjà l'importance de la « santé organisationnelle ». Selon ce dernier, la santé organisationnelle relève principalement de l'adaptation : « […] les processus de résolution de problème – d'adaptabilité – se révèlent

[6] En cela, l'ergonomie rejoint la « grève du zèle » issue de la sociologie des organisations.

comme l'unique déterminant le plus important de la santé organisationnelle […]. » (Bennis 1966, p. 55), et cette adaptabilité constitue l'une des clés de la réussite des entreprises : « […] le plus grand défi se dressant devant l'organisation moderne (et la société) consiste à faire face aux contrainte et changement externes. » (Bennis 1966, p. 41).

Le contrôle de gestion est convoqué sur ces deux aspects. Au niveau individuel, parce que son rôle dans l'apparition des Risques Psychosociaux (RPS) commence à être perçu au sein de la discipline (Chiapello et Gilbert, 2012 ; Berland et De Rongé 2013). Au niveau organisationnel, comme nous venons de le présenter, la santé prend de plus en plus l'aspect d'un facteur-clé de succès. Et dans ce cas, le contrôle de gestion doit donner les moyens de piloter (Berland et De Rongé 2013). La question devient donc instrumentale, avec cette ambivalence (cette *double*-valence devrait-on dire) : comment rend-on compte de la santé ; et comment s'assure-t-on que la santé est garantie par ces mêmes instruments, c'est-à-dire que les indicateurs ne se transforment pas en agents de détérioration de la santé (y compris pour les managers eux-mêmes) ?

Comme le suggère Bennis (1966), la question de la santé est intimement liée à celle de la survie organisationnelle, c'est-à-dire à la durée de sa survie « en milieu hostile ». C'est, en un sens, la question de la durabilité même des organisations. Si l'enjeu (re)devient pour les organisations de durer dans le temps, alors, il faut repenser la définition de la performance, et, dans un second temps, les conditions de sa mesure, autour du concept même de santé. La question de la santé cristallise donc des enjeux partagés par les deux disciplines que nous avons rapprochées ici : le contrôle de gestion d'une part, et l'ergonomie d'autre part. Elle nous semble ainsi conforter la nécessité d'un dialogue entre elles.

6 Discussion/Conclusion

Dans cette contribution, nous avons voulu montrer que la communauté scientifique en sciences de gestion témoignait d'une crise interne de la fonction contrôle de gestion et que les questions engendrant cette crise pouvaient constituer une opportunité pour l'ergonomie de faire entendre son point de vue. Nous avons ensuite essayé de proposer quelques pistes de coopération épistémologiques. L'ergonomie présente ainsi des apports sur trois des quatre bases conceptuelles du contrôle de gestion : les modèles coercitif, informationnel et taylorien. A ce stade de notre réflexion, le modèle cybernétique semble échapper à la critique ergonomique. Il s'agit d'une opportunité pour conduire des recherches en ce sens.

Hélas, les passerelles que nous identifions entre ergonomie et contrôle de gestion peuvent néanmoins sembler fragiles tant ces deux disciplines semblent s'être enfermées dans un rejet mutuel. Nous ne reviendrons pas ici sur certains *a priori* de l'ergonomie par rapport au contrôle de gestion. On peut en revanche rappeler que la méfiance est réciproque, et touche aussi le *management* en général. Ainsi, dans les revues académiques de management, la critique la plus notoire adressée à l'ergonomie reste celle de Perrow (1983). Il lui reproche en particulier de se poser uniquement en protecteurs des travailleurs non managers (cité dans Dul et Neuman 2009, p. 745). Cette situation a peu changé, puisque Dul et al. (2012) dressent le même constat presque 30 ans après, malgré la vision de Karwowski (2005, p. 457) d'une « congruence entre management et ergonomie ».

Hélas, l'ergonomie et le contrôle de gestion semblent souvent entretenir une attitude de reproche mutuel, comme si l'ergonomie *dérangeait* plutôt qu'elle n'*arrangeait*. Leur rapprochement en est alors compliqué. La raison tient selon nous au fait que ces deux disciplines sont à visée englobante, chacune estimant que son projet scientifique et empirique est autonome et exhaustif (chacune parle de création de valeur, d'organisation du collectif, de création d'avantage durable, …). Par conséquent, la question qui les divise est celle de l'ascendant de l'une sur l'autre.

Si l'on peut estimer que, sur le plan théorique du moins, ergonomie et gestion seraient amenées à poursuivre des objectifs similaires, marquant l'opportunité d'une coopération fructueuse, on comprend alors que la coopération entre ergonomie et contrôle de gestion pose une sérieuse question concernant les conditions de la transdisciplinarité en management.

Bibliographie

Adler, P., Borys, B. (1996). Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. *Administrative Science Quarterly* 41 (1): 61-89.

Ahrens, T., Chapman, C. S. (2006). Doing qualitative field research in management accounting : Positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society* 31 (8) : 819-841.

Anthony, R. N. (1965). *Management control systems*. New York: MacGrawHill.

Barley, S., Kunda, G. (2001). Bringing Work Back In. *Organization Science* 12 (1): 76-95.

Bennis W. G. (1966). Toward a "truly" scientific management: the concept of organizational health. In *Changing Organizations. Essays on the development and evolution of human organization* (Ed, Bennis W. G.). New York: MacGrawHill, 34-63.

Bentham, J. (1791). *Panoptique ou Maison d'inspection*.

Berland, N., De Rongé Y. (2013). *Contrôle de gestion. Perspectives stratégiques et managériales*. 2ème édition, Paris : Pearson France.

Berry, A. J. (2005). Control in Networks. In *Management Control, Theories, Issues and Practices* (Eds, Berry, A. J., Broadbent, J. M, Otley, D. T.). Basingstoke: Macmillan.

Berry, A. J., Coad, A. F., Harris, E. P., Otley, D. T., Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review* 41 (1): 2-20.

Bouquin, H. (2010). *Le Contrôle de gestion. Contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance*. 9ème édition, Paris : PUF.

Chapman, C. S. (1997). Reflections on a contingency view on accounting. *Accounting, Organizations and Society* 22 (2): 189-205.

Cheffili, W., Nekhili, M. (2011). Rôles assignés à la comptabilité de gestion par les managers et changement comptable : question d'adéquation ou simple désillusion ? *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 17 (1) : 67-98.

Chiapello, E., Gilbert, P. (2012). Les outils de gestion : producteurs ou régulateurs de la violence psychique au travail ? *Le travail humain* 75 (1) : 1-18.

Clot, Y., Lhuillier, D. (2010). *Travail et santé*. Toulouse : Eres, Toulouse.

Cyert, R. M., March, J. G. (1963). *A Behavioral theory of the firm*. Englewood Cliffs : PrenticeHall.

De Geuser, F. (2007). Pour une ergonomie de gestion : De la santé des managers à la santé des entreprises. In *Comprendre et organiser : quels apports des sciences humaines et sociales ?* (Eds, Sardas, J.-C., Giauque, D., Guenette, A. M.). Paris : Harmattan, 269-294.

Detchessahar, M. (2011). Santé au travail – Quand le management n'est pas le problème, mais la solution… *Revue française de gestion* 214 : 89-105.

Dul, J., Neuman, W.P. (2009). Ergonomics contributions to company strategies. *Applied Ergonomics* 40 (4): 745-752.

Dul, J., Bruder, R., Buckel, P., Carayon, P., Falzon, P., Marras, W. S., Wilson, J. R., Van Der Doelen, B. (2012). A strategy for human factors/ ergonomics : developing the discipline and profession. *Ergonomics* 55 (4): 377-395.

Fiol, M. (1991). La convergence des buts dans l'entreprise. Doctorat en sciences de gestion, Paris : Université Paris Dauphine.

Foucault, M. (1975). *Surveiller et punir*. Paris : Gallimard.

Gilad, I., Elnekave M. (2006). Inserting cost effectiveness to the ergonomic equation when considering practical solutions. *International Journal of Production Research* 44 (24): 5415-5441.

Giraud, F., Zarlowski, P. (coord.) (2011). *Fondamentaux du contrôle de gestion*. Paris : Pearson France.

Hartmann, F. (2005). The Impact of Departmental Interdependencies and Management Accounting System Use on Subunit Performance: A Comment. *European Accounting Review* 14 (2): 329-334.

Helander, M. G. (1997). Forty years of IEA: Some reflections on the evolution of ergonomics. *Ergonomics* 40 (10) : 952-961.

Hopwood, A. (2002). If only there were simple solutions, but there aren't. *European Accounting Review* 11 (4): 777-785.

Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster G. (2003). *Cost Accounting. A managerial emphasis*. 11ème édition, Upper Saddle River : Prentice Hall.

Hubault, F. (1999). Engagement du travail, engagement dans le travail. Les enjeux de la mesure de la productivité du travail. *Performances humaines et techniques* Hors-Série : 2-13.

IEA (2014).What is Ergonomics. Definition and Domains of Ergonomics. http://www.iea.cc/whats/index.html

Ittner, C. D., Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics* 32 (1-3): 349-410.

Johnson, H. T., Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.

Journé, B. (2005). Étudier le management de l'imprévu : méthode dynamique d'observation in situ. *Finance Contrôle Stratégie* 8 (4) : 63-91.

Karwowski, W. (2005). Ergonomics and human factors: The paradigms for science, engineering, design, technology and management of human-compatible systems. *Ergonomics* 48 (5): 436-463.

Kuhn, T. S. (1962). *The Structure of Scientific Revolutions*. Chicago : University of Chicago Press.

Lee, K. S. (2005). Ergonomics in total quality management: How can we sell ergonomics to management? *Ergonomics* 48 (5): 547-558.

March, J. (1987). Ambiguity and Accounting: The Elusive Link between Information and Decision Making. *Accounting, Organizations, and Society* 12 (2): 153-168.

Meyssonnier, F. (2012). Le contrôle de gestion des services : réflexion sur les fondements et l'instrumentation. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 18 (2) : 73-98.

Mintzberg, H., Waters, J. A. (1985). Of strategies, deliberate and emergent. *Strategic Management Journal* 6 (3): 257-272.

Moralès, J., Lambert C. (2013). Dirty work and the construction of identity. An ethnographic study of management accounting practices. *Accounting, Organizations and Society* 38 (3) : 228-244.

Nathanel, D., Marmaras, N. (2012). A question of our marketing or our preconceptions: Commentary on the paper 'A strategy for human factors/ergonomics: developing the discipline and profession'. *Ergonomics*, 55 (12) : 1612-1617.

Noulin, M. (1996). La pratique de l'analyse ergonomique. In *Traité d'ergonomie* (Eds, Cazamian, P., Hubault, F., Noulin M.). Toulouse : Octarès, 325-338.

Perrow, C. (1983). The Organizational Context of Human Factors Engineering. *Administrative Science Quarterly* 28 (4): 521-541.

Rabardel, P. (1995). *Les hommes et les technologies*. Paris : A. Colin.

Schlick, C. M. (2009). Industrial engineering and ergonomics in engineering design, manufacturing and service". In *Industrial engineering and ergonomics – vision, concepts, methods an tools* (Ed, Schlick, C. M.). Berlin : Springer.

Seal, W. J., Berry, A. J., Cullen, J. (2004). Disembedding the supply chain ; Institutional reflexivity and interfirm accounting. *Accounting, Organizations and Society* 29 (1): 73-92.

Silverman, D. (1993). *Interpreting qualitative data*. Londres : Sage Publications.

Simons, R. (2000. *Performance Measurement et Control Systems for Implementing Strategy*. Upper Saddle River : Prentice Hall.

Saint-Onge, S., Magnan, M. (2007). La gestion des performances des organisations et des personnes. In *Gestion des performances au travail. Bilan des connaissances* (Eds, Saint-Onge, S., Haines, V. Y.). Bruxelles : De Boeck Université.

Shank, J., Govindarajan, V. (1993); *Strategic cost management. The new tool for Competitive Advantage*; New-York: Free Press.

Taylor, F. W. (1911), *Principles of scientific management*.

Tushman, M., O'Reilly, C. (1997). *Winning through Innovation: A Practical Guide to Leading Organizational Change and Renewal*. Boston: Harvard Business School Press.

Zink, K. J. (2006). Human factors, management and society. *Theoretical Issues in Ergonomics Science* 7 (4) : 437-445.

Zimmerman, J. L. (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics* 32 (1-3): 411-427.

Zimmerman, J. L. (1995). *Accounting for decision making and control*. New-York: McGrawHill.

Tableaux

Auteurs	Critiques formulées	Fondements associés
Johnson et Kaplan (1987)	Insatisfaction des managers face à leurs instruments de gestion Représentation excessivement financière et quantitative des organisations	Modèle informationnel Modèle coercitif
Ittner et Larcker (2001)	1ère étape VBM : La recherche en contrôle de gestion présente des contradictions sur l'intérêt de choisir des objectifs organisationnels spécifiques. 2ème étape VBM : Le contrôle de gestion n'a pratiquement pas étudié l'impact des objectifs organisationnels sur la stratégie et le design organisationnel. 3ème étape VBM : L'étude des "value drivers" en contrôle de gestion n'a relevé que peu d'impacts sur la performance globale. 4ème étape VBM : L'aspect opérationnel (actions, indicateurs, cibles) n'a que peu d'impacts sur la performance globale. 5ème étape VBM : L'intérêt de l'évaluation de la performance reste en grande partie limité. 6ème étape VBM : La nécessité d'une boucle d'évaluation du système est contestée.	Modèle informationnel Modèle taylorien Modèle coercitif Modèle coercitif Modèle cybernétique Modèle cybernétique
Berry et al. (2009)	Manque d'attention aux processus informels de contrôle Problème d'accès aux pratiques Problématique du risque Manque de lien entre rémunération et performance Problématique de la confiance L'émergence de nouvelles formes d'organisation	Modèle taylorien Modèle informationnel Modèle cybernétique Modèle informationnel Modèle coercitif Modèle coercitif Modèle taylorien Modèle taylorien

Tableau 1 : Les critiques internes au contrôle de gestion et leur(s) fondement(s) associé(s)

Auteurs	Critiques formulées	Fondements associés	Réponses ergonomiques
Johnson et Kaplan (1987)	Insatisfaction des managers face à leurs instruments de gestion Représentation excessivement financière et quantitative des organisations	Modèle informationnel Modèle coercitif	Conception (d'outils) Conception (d'outils)
Ittner et Larcker (2001)	1ère étape VBM : La recherche en contrôle de gestion présente des contradictions sur l'intérêt de choisir des objectifs organisationnels spécifiques. 2ème étape VBM : Le contrôle de gestion n'a pratiquement pas étudié l'impact des objectifs organisationnels sur la stratégie et le design organisationnel. 3ème étape VBM : L'étude des "value drivers" en contrôle de gestion n'a relevé que peu d'impacts sur la performance globale. 4ème étape VBM : L'aspect opérationnel (actions, indicateurs, cibles) n'a que peu d'impacts sur la performance globale. 5ème étape VBM : L'intérêt de l'évaluation de la performance reste en grande partie limité. 6ème étape VBM : La nécessité d'une boucle d'évaluation du système est contestée.	Modèle informationnel Modèle taylorien Modèle coercitif Modèle coercitif Modèle cybernétique Modèle cybernétique	*Non étudiée ici* Catachrèse = performance *Non étudiée ici* Conception (d'outils) *Non étudiée ici* *Non étudiée ici*
Berry et al. (2009)	Manque d'attention aux processus informels de contrôle Problème d'accès aux pratiques Problématique du risque Manque de lien entre rémunération et performance Problématique de la confiance L'émergence de nouvelles formes d'organisation	Modèle taylorien Modèle informationnel Modèle cybernétique Modèle informationnel Modèle coercitif Modèle coercitif Modèle taylorien Modèle taylorien	Etudier le réel du travail Etudier le réel du travail *Non étudiée ici* *Non étudiée ici* Catachrèse = performance *Non étudiée ici*

Tableau 2 : Réponses de l'ergonomie aux critiques du contrôle de gestion