



HAL
open science

Y a-t-il un manager dans l'avion ? Ou la relative absence du manager dans les approches capacitantes du contrôle de gestion

Benjamin Benoit

► To cite this version:

Benjamin Benoit. Y a-t-il un manager dans l'avion ? Ou la relative absence du manager dans les approches capacitantes du contrôle de gestion. Mesure, évaluation, notation – les comptabilités de la société du calcul, May 2014, Lille, France. hal-01899013

HAL Id: hal-01899013

<https://hal.science/hal-01899013>

Submitted on 19 Oct 2018

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.

Y A-T-IL UN MANAGER DANS L'AVION ? OU LA RELATIVE ABSENCE DU MANAGER DANS LES APPROCHES CAPACITANTES DU CONTROLE DE GESTION

Benjamin Benoit, professeur agrégé, doctorant
Laboratoire interdisciplinaire de recherche en sciences de l'action (EA 4603)
Conservatoire National des Arts et Métiers
benoitbenjamin@hotmail.fr

*(Cette communication constitue une version provisoire d'un travail en cours.
Merci de ne pas citer d'éléments issus de celle-ci sans autorisation)*

Résumé :

Si Latour critiquait la sociologie des organisations d'avoir oublié les objets au profit des sujets, le postulat de ce travail est que l'approche capacitante en matière de contrôle de gestion, se focalisant sur les traits que devraient avoir les instruments (les « objets ») semble au contraire oublier les managers eux-mêmes (les « sujets »). Ceci amène le projet capacitant à se construire sans réelle prise en considération des besoins de facilitation, d'appui, de soutien, d'aide des managers-utilisateurs des systèmes de contrôle de gestion (SCG). Ce processus de construction apparaît comme paradoxal dans la mesure où un SCG capacitant ne se conçoit pas comme un dispositif de contrôle à l'usage de la direction générale mais par rapport à ses caractéristiques capacitantes telles que perçues par les managers-utilisateurs dans le cadre de la mission qui leur est assignée. Ce qui amène à s'interroger sur le type de « capacité » que cette approche vise pour les managers.

Mots clés : contrôle capacitant, système de contrôle de gestion, manager-utilisateur, formalisation du travail, perceptions des acteurs

Abstract:

IS THERE A MANAGER IN THE PLANE?
THE REMARKABLE ABSENCE OF THE
MANAGER IN ENABLING CONTROL

Contrary to the criticism that Latour address organizational sociology has forgotten objects for the benefit of subjects, the premise of this work is that the enabling approach in management control, focusing on the features that should have the instruments ("objects") to be enabling, seems to forget the managers themselves ("subjects"). This brings the enabling project to build without real consideration of needs such as facilitation, guidance, help and support to managers-users of management control systems - MCS). This construction process appears as paradoxical since enabling MCS, not conceived as a control device for the use of the top management, should be in relation to its enabling features as perceived by managers-users in the context of the mission assigned to them. This raises questions about the type of "capacity" that this approach is for managers.

Key words: enabling control, management control system, user-manager, work formalization, managers' perceptions

Introduction

L'approche capacitante a été proposée au travers du cadre théorique développé progressivement par Paul Adler, puis par celui-ci en collaboration avec Bryan Borys au cours des années 1990 (Adler et Borys, 1996). Elle était initialement adressée aux bureaucraties en réaction à leur dimension coercitive propre à l'approche taylorienne et au paradigme de l'organisation scientifique du travail. Cette approche a fait son entrée dans le champ du contrôle de gestion (CDG) la décennie suivante avec les travaux de Thomas Ahrens et Christopher Chapman (2004). Ces auteurs ont proposé une « interprétation-traduction » de la perspective capacitante en interrogeant directement les systèmes de contrôle de gestion (SCG).

Si l'on s'en tient au seul titre de l'article d'Adler et Borys qui joue sur l'opposition « *enabling and coercive* », il est patent que les aspects généraux du dualisme « *constraining* » / « *enabling* » ont non seulement déjà été à maintes reprises interrogés dans la littérature des sciences de gestion, mais aussi dans la littérature scientifique en général puisqu'une recherche sur ces termes génériques sur *Google Scholar* indique plus de 224 000 résultats et concerne un éventail très large de recherches incluant par exemple la linguistique, la santé, le sport ou le genre. Pour des développements récents, le lecteur pourra se référer à des publications abordant « l'*enabling* » au travers d'autres prismes théoriques que celui d'Adler et Borys, par exemple en sciences de l'éducation avec l'interrogation de deux types d'environnements d'apprentissage (Ellström et al., 2008, p. 90 et 98) ou en innovation industrielle avec la proposition d'un cadre pour étudier les mécanismes contraignants et facilitateurs en matière d'innovations de rupture (O'Connor et Rice, 2013, p. 209).

Ce dualisme fait également l'objet de travaux de recherche en contrôle s'intéressant au rôle du CDG et de ses systèmes, à la fois interdépendants et complémentaires (Simons, 1995, p. 4 ; Ahrens et Chapman, 2004 ; Zimmerman, 2009, p. 3). Dans ce sens, des chercheurs ayant mobilisé la théorie capacitante dans leurs travaux estiment que ce cadre a encore beaucoup à apporter quant à ce dualisme : « *An important field for future research remains the dualistic role of performance-measurement systems to provide some of the knowledge necessary for planning and decision making, but also to motivate and monitor people in organizations* »¹ (Wouters et Wilderom, 2008, p. 512), « *The findings of the study suggest avenues for further research on the relation between controlling and enabling uses of MCS* »² (Mundy, 2010, p. 507).

S'agissant de la présente contribution, l'attention est centrée sur les contrôles capacitants appréhendés au travers des quatre principes du cadre de référence développé par Adler et Borys (1996) et que l'on conviendra d'appeler « théorie capacitante ». Dans un souci de plus grande précision, nous pourrions d'ailleurs considérer qu'il existe plusieurs niveaux

¹ « *Un domaine important pour la recherche future demeure le rôle dualiste des SCG qui doivent non seulement contribuer à fournir une partie des informations requises pour la planification et la prise de décision, mais aussi motiver et suivre de près les membres au sein des organisations.* » [T.D.A.]

² « *Les résultats de l'étude suggèrent des pistes pour de futures recherches sur la relation contrôle et mise en capacité des utilisations de SCG.* » [T.D.A.]

de la théorie capacitante et la conjuguer au pluriel, avec un niveau de référence commun au travers du cadre théorique d'Adler et Borys, puis, un niveau adapté avec le contrôle capacitant précisé à partir des travaux d'Ahrens et Chapman. Ce cadre théorique connaît effectivement depuis une dizaine d'années un intérêt croissant chez des chercheurs en contrôle même s'il souffre sans doute de l'imprécision des concepts et du peu de travaux empiriques disponibles (Benoit, 2013, p. 7 et 9).

L'étude du projet capacitant au travers de travaux de recherche, particulièrement en contrôle, semble soulever un paradoxe. En effet, ces travaux révèlent une tendance de ce projet à se construire sans forte prise en considération des besoins des managers-utilisateurs des SCG en termes de facilitation, d'appui, de soutien ou encore d'aide, alors que ces besoins sont au cœur de la démarche capacitante telle que présentée par Adler et Borys (1996). Pourquoi les travaux se réclamant de l'approche capacitante nous parlent-ils peu des managers-utilisateurs et privilégient-ils l'axe « technologie » alors que ce sont ces derniers qui devraient être mis en capacité ? Cette relative absence des besoins des « managers-utilisateurs » s'expliquerait-elle en partie par la difficulté à définir avec précision ces acteurs ? Le « user » (utilisateur) peut effectivement être pluriel au sein d'une organisation.

En nous référant, dans un souci de clarté, aux éléments constitutifs des organisations tels que proposés par le cadre des structures organisationnelles (Mintzberg, 2012, p. 37), des « managers-utilisateurs » sont particulièrement présents au sommet stratégique, c'est-à-dire au niveau de la direction générale (on pourrait à cet égard les considérer en tant que « destinataires principaux », en référence au schéma traditionnel évoqué par Hopper (1980, p. 402)), dans la ligne hiérarchique et son prolongement naturel que constitue le centre opérationnel (voir figure 1 proposée ci-après).

Notre analyse, telle que nous tenterons de l'éclairer plus tard, s'attachera donc principalement à l'axe constitué de la ligne hiérarchique et du centre opérationnel, à savoir concernant les membres de l'organisation qui doivent utiliser des dispositifs de gestion qu'ils n'ont pas eux-mêmes façonnés, dans la mesure où ils leur sont imposés par leur hiérarchie. Cela écarte donc du cœur de cet article la direction générale ou le top management, ainsi que les contrôleurs de gestion (faisant partie de la technostructure) que nous ne considérons pas comme des « managers-utilisateurs » puisqu'ils « managent » et animent le SCG ; nous les appréhendons ainsi comme des décideurs et (co)-concepteurs desdits SCG (Bollecker, 2007, p. 91). En outre, des recherches mettant en évidence les avancées récentes en matière de technologies d'information et de communication permettent dorénavant de concevoir et mettre en œuvre des SCG qui répondent mieux aux besoins des managers-utilisateurs, opérant notamment au sein de structures décentralisées (Scapens *et coll.*, 1996), ce qui nous conforte dans l'intérêt porté à ces derniers.

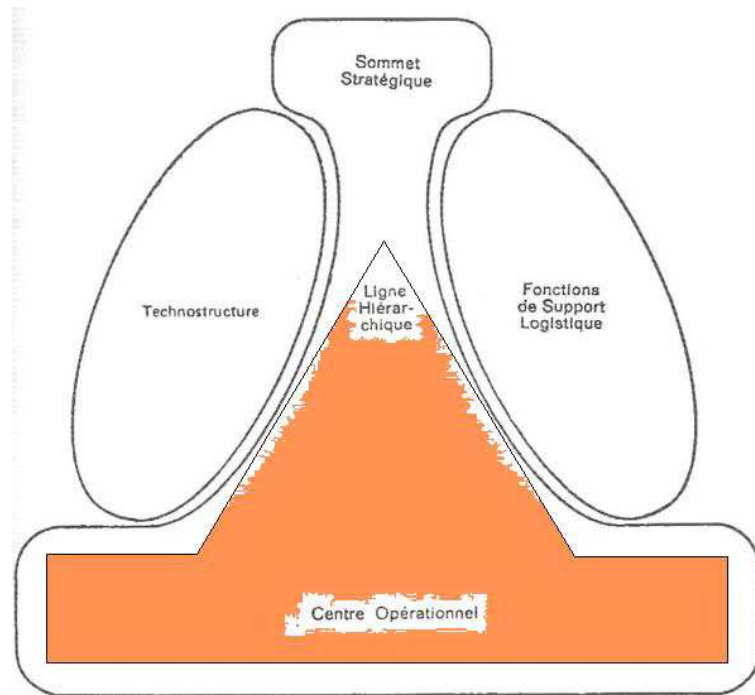


Figure 1. Positionnement envisageable au sein de l'organisation des « managers-utilisateurs » évoqués dans le cadre de cette étude et mis en évidence par les éléments en couleur (à partir de Mintzberg, 2012, p. 37).

Pour tenter d'analyser cette situation, à savoir un manque de prise en considération des managers-utilisateurs par cette approche théorique qui est justement censée s'intéresser à eux pour analyser leur mise « en capacité », nous nous proposons d'appréhender l'évolution de l'approche capacitante au travers des principaux travaux publiés sur ce thème, dans un premier temps, puis de positionner ce cadre théorique par rapport aux lignes directrices des approches du contrôle des cinquante dernières années au travers de travaux de grands auteurs anglo-saxons et français. Il s'agira ainsi de mieux cerner si le manager-utilisateur est impliqué, de façon explicite ou de façon implicite, et, le cas échéant, comment ; il nous sera donné d'envisager son intégration, à savoir sa prise en compte, au travers d'une lecture renouvelée de la théorie capacitante, centrée sur le manager et ses besoins.

1. Que / qui veut-on « enabler » ?

1.1 La proposition d'un cadre théorique qui s'intéresse au couple technologie-utilisateur

1.1.1. Une « avancée »³ dans les recherches en sciences de gestion avec les apports théoriques formulés par Adler

En moins d'une décennie, l'approche capacitante, interrogeant originellement la formalisation du travail dans les bureaucraties, a fait une entrée remarquable dans le champ du contrôle, ainsi que dans d'autres champs des sciences de gestion tels la logistique (Free, 2007), les systèmes d'information (Hald et Mouritsen, 2013) ou dans les sciences humaines et

³ Des auteurs parlent de « seminal paper » (Hald et Mouritsen, 2013, p. 1076), ce que l'on pourrait traduire en français par une œuvre originale, une contribution très importante dans son domaine.

sociales telles les sciences de l'éducation (Hoy et Sweetland, 2000). Les travaux sur l'approche capacitante ont été progressivement formalisés par Paul Adler, puis publiés au milieu des années 1990. Ces travaux, qui n'ont certes pas entraîné de changement paradigmatique en CDG, permettent surtout de relire des travaux portant sur le dispositif de contrôle et les passerelles conception-utilisation, ainsi que d'apporter des éléments structurants au travers d'un cadre conceptuel global.

Adler s'est intéressé, par ses travaux précurseurs, aux effets des (nouvelles) technologies⁴ sur les compétences requises des managers et les nouvelles caractéristiques du travail. Selon cet auteur, le sens de la responsabilité des employés orientée vers les résultats, leur capacité d'abstraction (intellectualisation des tâches manuelles) et l'interdépendance des tâches qu'il qualifie de « systémique » militent en faveur d'efforts d'évaluation des dimensions qualitatives du travail. L'idée sous-jacente est d'encourager la maîtrise du travail et l'implication des employés en les appelant à être « *capable of mastering new, and in general more demanding technologies* » (Adler, 1986, p. 23)⁵.

Toujours axée sur les liens entre les technologies et leur articulation avec le travail des managers, une contribution suivante du même auteur met l'accent sur l'importance de la flexibilité pour adapter les cultures organisationnelles et favoriser les processus de coopération spontanée (Adler, 1988, p. 41). Ce faisant, il explore le concept de flexibilité⁶, en mettant notamment en perspective les anciens et nouveaux contenus du travail où l'organisation doit favoriser une mise en position de plus en plus active des managers : sens des responsabilités, capacité à régler des problèmes, force motrice du travail en équipe, volonté de développer ses capacités à mesure que l'automatisation des processus de travail s'intensifie (Adler, 1988, p. 50), alors que traditionnellement les dimensions de la flexibilité s'intéressent peu aux agents eux-mêmes et portent leur attention sur les dimensions « produit » et « processus » (Adler, 1988, p. 53).

Les travaux conduits par Adler l'ont progressivement conduit à s'intéresser à une dimension, sans doute implicite ou en tout cas occultée par les modèles de référence du CDG, qu'il va qualifier en 1996 « *d'enabling* », terme difficile à retranscrire avec un mot ou un adjectif en langue française (« permettant » ne semble pas représenter une traduction heureuse) et qui est ici repris sous le terme de « capacitant »⁷.

⁴ Les auteurs considèrent la technologie comme un savoir-faire spécifique et objectivé, par exemple comme des équipements (on pense notamment aux machines-outils), des programmes informatiques (par exemple du type progiciel de gestion intégrée) ou la structure et les procédures organisationnelles (Adler et Borys, 1996, p. 67). À ce titre, la formalisation est une technologie organisationnelle.

⁵ « *capables de maîtriser de nouvelles technologies, généralement plus exigeantes* » [T.D.A.]

⁶ Dans le champ de la comptabilité et du contrôle, différents travaux de recherche étudient également la flexibilité des SCG dans un esprit similaire à celui du cadre d'Adler et Borys et abordent la mise en capacité des managers-utilisateurs. Le lecteur pourra ainsi se référer aux résultats de travaux de Pierce et O'Dea (qui ne sont pas liés à l'approche capacitante) sur les perceptions croisées de managers et de contrôleurs en matière d'informations comptables (Pierce et O'Dea, 2003, p. 286).

⁷ Le terme « capacitant » apparaît dans des travaux de recherche. Ainsi, selon Peter Falzon (2007) un environnement capacitant est un environnement qui permet aux personnes de développer de nouvelles compétences et connaissances, d'élargir leurs possibilités d'action, leur degré de contrôle sur leurs tâches et sur la manière dont ils les réalisent, c'est-à-dire leur autonomie.

1.1.2. Une traduction de l'approche capacitante de la bureaucratie aux SCG avec la contribution d'Ahrens et Chapman...

Ce modèle de bureaucratie capacitante interpelle au moment où le CDG – dans les années 1990 et 2000 – s'intéresse davantage aux finalités (stratégie) et aux moyens (information, performance) qu'aux premiers intéressés, les managers-utilisateurs. Avec le modèle capacitant ces derniers semblent *de facto* tenir une place centrale dans le dispositif de CDG. Ainsi, quelques chercheurs se sont penchés depuis les années 2000 sur l'approche capacitante du CDG qui permettrait *in fine* à l'entreprise de mieux atteindre ses objectifs (Ahrens et Chapman, 2004 ; Wouters, 2009 ; Chapman et Kihn, 2009 ; Dowling et Leech, 2011). De façon générale, ces travaux précurseurs en la matière définissent le contrôle capacitant comme un contrôle permettant aux employés de maîtriser leur mission en limitant ou supprimant des contraintes nuisant justement à l'accomplissement de ces tâches :

« [...] enable employees to master their tasks [...] » (Adler et Borys, 1996, p. 62)⁸.

Différents travaux de recherche précisent le concept capacitant, qui serait ainsi opposé à un modèle *contrôlant* (Mundy, 2010, p. 499) et coercitif (Ahrens et Chapman, 2004, p. 278) caractérisé par un contrôle traditionnel de type cybernétique (Ahrens et Chapman, 2004, p. 279), une approche stéréotypée de contrôle *top down* mettant l'accent sur la centralisation et une forte planification.

À l'opposé, un dispositif de SCG de type capacitant viserait à mettre les agents en position idoine pour agir directement sur les inévitables contingences liées aux tâches qui sont les leurs (Ahrens et Chapman, 2004, p. 271), mettrait en place des dispositifs opérationnels qui reconnaissent les compétences des agents en sorte d'éviter de mettre en œuvre des procédures rigides et favoriserait un cadre de travail à toute épreuve. Dans cet esprit, une formalisation du travail capacitante serait composée des caractéristiques organisationnelles suivantes : une véritable culture du dialogue, une architecture organisationnelle propre à favoriser la confiance entre les membres, l'apprentissage à partir des erreurs, la facilitation de la résolution de problèmes (Hoy et Sweetland, 2000).

Les dispositifs de contrôle capacitant doivent aussi non seulement être compréhensibles mais utilisables par la plupart des agents, et non réservés à quelques initiés comme c'est trop souvent le cas (Johnson et Kaplan, 1997) ; à ce propos, avançons que tout SCG est censé être capacitant pour au moins un membre de l'organisation sinon on peut penser qu'il serait simplement abandonné. Opposant les forces négatives (coercitives) aux forces positives (capacitantes), comme le fait Simons (Simons, 1995, p. 7), Adler et Borys (Adler et Borys, 1996, p. 61) s'intéressent à un type de bureaucratie qui n'étouffe pas la créativité, qui n'engendre pas des insatisfactions, qui ne démotive pas les agents, mais qui soutient et guide dans les tâches, qui clarifie les responsabilités et contribue à rendre les individus plus efficaces et davantage satisfaits de leur travail. D'ailleurs, des recherches récentes formulent un constat similaire en matière d'attitudes et perceptions des agents (Tessier et Otley, 2012, p. 173) et développent une approche manichéenne qui, au lieu d'être exclusive, tend à proposer une vision duale de SCG présentant une combinaison de dimensions contraignantes et capacitantes en décrivant un rôle double des leviers de contrôle (Tessier et Otley, 2012, p. 175). Pour le penser autrement, on peut également s'interroger sur

⁸ « [...] permet aux employés de mieux maîtriser leurs tâches [...] » [T.D.A.]

la raison qui fait que parfois les managers accueillent favorablement des SCG tandis que dans d'autres cas leur attitude y est hostile (Jordan et Messner, 2012 : p. 546).

Alors qu'Adler et Borys (1996) avaient procédé à une analyse théorique, Ahrens et Chapman (2004) mettent en évidence les déclinaisons empiriques de celle-ci. Etudiant une chaîne de restaurants à partir d'une analyse qualitative, ils démontrent que le modèle des contrôles capacitants (ou *habilitants* dans la traduction proposée en français dans cet article) est directement applicable aux travaux de recherche sur les SCG. Ils entendent effectivement proposer un cadre d'analyse plus complet que celui des leviers de contrôle de Simons et mettent en relief les limites de la vision stéréotypée de SCG comme isolés de l'exploitation (Ahrens et Chapman, 2004, p. 277). A cet égard, il est intéressant de voir qu'ils mettent l'accent, au travers de l'organigramme que nous reproduisons ci-après et met en exergue le cœur de leur recherche, au niveau des managers-utilisateurs, à savoir les responsables des restaurants, dans la mise en œuvre d'un SCG décentralisé (Ahrens et Chapman, 2004, p. 282, figure 2).

Ils constatent par ailleurs qu'une approche du contrôle permettant d'aider les employés engagés à faire leur travail plus efficacement donne la chance aux managers de contribuer aux objectifs organisationnels de flexibilité et d'efficacité. Selon eux, le cadre d'analyse qu'ils exploitent permet ainsi d'examiner avec un nouveau regard le rôle des SCG, ce qui constitue un véritable apport de l'approche capacitante : « *Les quatre principes de conception de l'habilitation des systèmes de contrôle de gestion pourraient servir de base à un instrument de recherche dans les études de contingence permettant de classer l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion des différentes organisations selon des techniques qui sortent des sentiers battus* » (Ahrens et Chapman, 2004, p. 275).

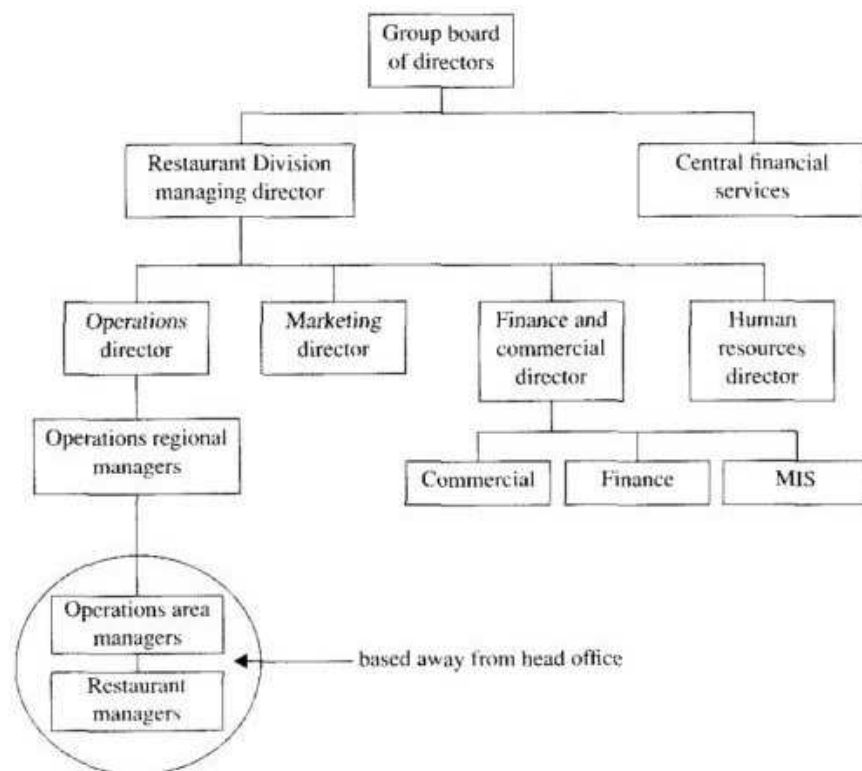


Figure 2. Organigramme de la chaîne de restaurants étudiée par Ahrens et Chapman (2004).

1.1.3. ... complétée par d'autres contributions

S'appuyant sur ces travaux, Wouters (2009) effectue une étude de cas longitudinale combinant analyse quantitative et qualitative et met en avant l'intérêt que peut représenter un SCG capacitant pour les cadres opérationnels, particulièrement pour les motiver et les accompagner dans leur mission quotidienne : « [...] *PMS primarily serve higher-level managers. But we can also aspire PMS to support operational managers, to motivate and enable these managers to improve operations* » (Wouters, 2009, p. 64)⁹, même si un tel dispositif est *a priori* mis en place au bénéfice de l'encadrement supérieur et de la direction générale. Considérant le département logistique d'une brasserie néerlandaise qui avait réalisé des investissements considérables, Wouters adopte une approche capacitante pour un système de mesure de la performance (*Performance Management System - PMS*) visant à faciliter l'amélioration des processus et à mesurer la réalisation effective des avantages liés aux investissements.

Le concept d'*enabling* est également évoqué en tant que raison du choix d'un SCG pour des entreprises innovantes où les managers donneraient leur préférence à des contrôles de nature capacitante afin de limiter l'incertitude des opérations quotidiennes, faisant le lien avec la typologie des leviers de contrôle de Simons et le contrôle interactif qui agirait dans le sens de la réduction d'incertitudes (Davilo, Foster, Li, 2009, p. 327).

D'une certaine façon, si on intègre l'utilisateur dans l'ensemble que constitue le SCG en tant que technologie, approche toujours retenue par Adler et Borys pour aborder la dimension capacitante, on éclaire d'autant les quatre concepts (que nous appelons transparence interne, transparence globale, souplesse-flexibilité, réparation-remédiation / *internal transparency, global transparency, flexibility, repair* selon leur dénomination dans le texte original) associés au contrôle capacitant :

- les transparences interne et globale : l'approche utilisateur (« *In a usability approach, system status information is available on demand. Machine control software is presented in a way that is intelligible to the operator, and the operator can edit these programs to rectify errors.* », Adler et Borys, 1996, p. 72)¹⁰ devrait être indissociable de la technologie ainsi que de la compréhension de cette technologie par l'utilisateur, c'est-à-dire que le manager est en capacité parce qu'il comprend quelle est sa place dans les processus organisationnels et maîtrise les dispositifs de gestion dans le cadre de la mission qui lui est impartie ;

- la flexibilité ou souplesse organisationnelle interrogerait la marge (ou les marges) de manœuvre dont dispose – ou parvient à disposer (en référence à la démarche active, volontaire du manager déjà identifiée par Adler dans des travaux précédents (Adler, 1988, p. 50)), – le manager ;

- le concept de réparation, essentiel selon Adler et Borys qui le placent en première position des quatre éléments de leur modèle, reviendrait à s'interroger avant tout sur la place

⁹ « [...] *les systèmes de mesure de la performance servent principalement les managers au niveau de la direction générale. Mais on peut également formuler que ces systèmes soutiennent les managers opérationnels, les motivent et leur permettent d'améliorer les opérations qui leur sont confiées.* » [T.D.A.]

¹⁰ « *Dans une approche orientée vers l'utilisateur, l'information sur l'état du système est disponible sur demande. Le logiciel d'exploitation du dispositif est présenté d'une manière qui soit intelligible à l'opérateur, et l'opérateur peut modifier les programmes pour corriger les erreurs.* » [T.D.A.]

du manager : le manager-utilisateur qui non seulement sera en mesure (ou non), au titre du SCG, de remédier aux dysfonctionnements par lui-même ou au travers de ses collègues, mais aussi le manager vis-à-vis de ses subordonnés : « *When managers fear the opportunism of employees more than they value their potential contribution to dealing with unexpected breakdowns and identifying opportunities for improvement* » (Adler et Borys, 1996, p. 4)¹¹.

De la sorte, les recherches sur le contrôle capacitant (re)mettent en lumière le rôle éminent du manager dans le CDG et objectivent par conséquent la relative absence du manager dans la littérature sur les SCG.

1.2 La principale hypothèse des systèmes de contrôle capacitants est qu'ils sont axés sur l'utilisateur

1.2.1 A la recherche du « sujet » en contrôle capacitant

Le but de cette partie est d'examiner la façon dont le gestionnaire et ses besoins réels sont envisagés par les principaux partisans de l'approche capacitante. En effet, la principale hypothèse de la théorie capacitante, et de ce fait du contrôle capacitant (ou à perspective capacitante), est qu'elle est axée sur l'utilisateur (*user-oriented*). Cela explique pourquoi quelles que soient les quatre caractéristiques du cadre capacitant formulé par Adler et Borys, chacune d'entre elles souligne l'importance de l'acteur en action, de « l'empowerment » (parfois traduit en français par *capacitation*) de l'utilisateur du système de gestion en question et les interactions utilisateur-caractéristique.

Si logiquement un SCG facilitant repose sur la fourniture d'outils efficaces aux managers propres à leur permettre d'exercer leurs tâches, il serait aussi logique de trouver dans l'analyse des différents promoteurs de cette approche à la fois une description des besoins des utilisateurs, et de cet utilisateur lui-même, pour pouvoir, de façon normative, prescrire quels outils, quels processus, quels dispositifs formels devraient être prévus en sorte de permettre au manager d'être « en capacité » et de cerner les conditions de leur utilisation effective.

Or, selon Wouters et Roijmans (2011, p. 708) les travaux de recherche conduits ont principalement interrogé les caractéristiques des dispositifs de gestion (Ahrens et Chapman, 2004 ; Free, 2007) et les processus (Wouters et Wilderom, 2008) pour le design et la mise en oeuvre de leur dimension capacitante.

1.2.2 Une absence paradoxale du manager-utilisateur dans les approches capacitantes ?...

Cela signifie également qu'un SCG capacitant ne se conçoit pas comme un outil de contrôle à l'usage de la direction générale mais par rapport à ses caractéristiques capacitantes telles que perçues par les managers dans le cadre de la mission qui leur est assignée, ce qui induit d'ailleurs un effet sur la méthodologie de recherche sur laquelle le chercheur entend prendre appui. En effet, la technologie est là, on peut la sentir et presque la voir, mais le manager n'est qu'esquissé et on ne sait pas véritablement qui il est. Cette impression peut être

¹¹ « *Lorsque les gestionnaires craignent l'opportunisme des employés davantage que ce qu'ils apprécient leur contribution potentielle pour faire face aux pannes inattendues et pour identifier les possibilités d'amélioration.* » [T.D.A.]

traduite dans la réflexion de Wouters et Wilderom (2008, p. 489) lorsqu'ils formulent l'interrogation suivante : savoir auprès de qui la performance doit être mesurée ? Ils observent que l'on dispose d'une quantité réduite de travaux concernant les managers-utilisateurs en matière de systèmes capacitants, à savoir « *that they can use for their own purposes to assess how things are going, identify problems, prioritize issues, develop ideas for improvement, engineer solutions for concrete problems, or make decisions* »¹².

Cela peut aussi être traduit par la notion d'incomplétude. La littérature du contrôle est effectivement abondante en ce qui concerne les outils, à titre d'exemples les indicateurs de performance, les tableaux de bord qui les intègrent et les différents dispositifs de mesure. Le cas du *Balanced Scorecard*, ou tableau de bord prospectif selon la traduction en français usuelle, est emblématique de ce fait (Kaplan et Norton, 1992). C'est vers la même notion d'incomplétude que se tournent Jordan et Messner (2012) qui confrontent le contrôle facilitant au problème des indicateurs de performance incomplets. D'ailleurs, il y a déjà plus de quarante années de cela, Hopwood (1972) dressait un constat similaire.

Constat repris par Otley et Fakiolas (2000) qui s'intéressent aux causes et aux conséquences « *des formes de l'évaluation managériale* » en retraçant le développement du concept de confiance (et dépendance) dans les mesures de la performance comptable (*Reliance on accounting performance measures – RAPM*), et avancent que les développements théoriques avaient, d'une part, été fragmentaires, et, d'autre part, avaient joué un rôle secondaire eu égard à la prépondérance de l'analyse statistique (Otley et Fakiolas, 2000, p. 497)¹³. Cela les conduit à s'interroger sur le type d'approche à privilégier en la matière, à savoir comment aborder la question centrale de la définition et de la mesure ? Ils dressent ensuite un récapitulatif de quatre groupes de recherches conduites dans la lignée de celles d'Hopwood et Otley et observent qu'elles ont adopté une approche quantitative, à base de questionnaires. Ils concluent leur recherche sur les idées suivantes. Dans un premier temps, ils affirment que « *the different measures used in the four groups of study reviewed produce quite different outcomes. Even those using the same instrument differ depending upon whether ranking or importance scores are used, and whether an aggregate measure or a contrast is computed.* » (Otley et Fakiolas, 2000, p. 507)¹⁴. Ils interrogent ainsi la fiabilité des résultats au regard des techniques employées. Ils concluent leurs idées en estimant qu'il n'est pas évident que le recours aux outils quantitatifs soit le plus approprié pour recueillir les informations nécessaires pour établir la manière dont différents types d'informations sont utilisés dans une organisation et indiquent qu'une plus grande attention devrait être accordée à l'élaboration d'instruments de mesure appropriés pour les concepts à l'étude (Otley et Fakiolas, 2000, p. 507)¹⁵. Quelques années plus tard, Otley s'intéressera à son tour à la théorie capacitante. Il

¹² « [...] qu'ils peuvent utiliser à leurs propres fins pour évaluer comment les choses vont, identifier les problèmes, hiérarchiser les questions, développer des idées pour trouver des solutions d'amélioration, résoudre des problèmes concrets, ou prendre des décisions. » [T.D.A.]

¹³ « [...] theoretical development had been piecemeal and had taken a secondary role to statistical analysis. »

¹⁴ « les différentes mesures utilisées dans les quatre groupes d'étude examinés produisent des résultats tout à fait différents. Même ceux qui utilisent le même instrument diffèrent selon que le classement ou les scores d'importance sont utilisés, et si une mesure globale ou spécifique est calculée. » [T.D.A.]

¹⁵ « Finally, it is not clear that this instrument is the most suitable for gathering the information required to establish the manner in which various types of information are used in an organization. Much more attention needs to be paid to the development of appropriate measurement instruments for the concepts being studied. »

publiera des travaux sur le cadre des leviers de contrôle éclairé par l'approche capacitante (Tessier et Otley, 2012).

1.2.3 ... qui semble conduire à plus grande prise en compte du manager, ou du user-friendly au user-oriented

En matière d'approche capacitante, des travaux de recherche récents semblent s'adresser, de façon directe, adoptant une approche *user-oriented* (allant au-delà du *user-friendly*) aux perceptions des managers opérationnels, ces cadres qui sont les utilisateurs des dispositifs de gestion formalisés dont ils font eux-mêmes, en quelque sorte, partie intégrante. Une recherche ayant fait l'objet d'une publication en 2012 s'est construite autour de la question suivante : « *Comment les attitudes des managers opérationnels envers les indicateurs de performance peuvent-elles changer au fil du temps et en réponse à un changement dans le contrôle de la direction générale ?* » (Jordan et Messner, 2012, p. 545)¹⁶. Suivant le fil d'Ariane de la notion d'incomplétude, ces auteurs ont choisi, en interrogeant les premiers acteurs concernés, de cerner si cette incomplétude constituait un « problème » pour les managers. Recourant au cadrage théorique du contrôle capacitant, ils ont recueilli des données, au travers d'une étude de cas longitudinale, principalement à partir de 52 entretiens et d'observations sur le terrain, et ils expliquent que cette approche leur a permis d'avoir un regard sur les dynamiques à l'œuvre.

S'intéressant également à la notion d'incomplétude appliquée aux systèmes de mesure de la performance, Wouters et Wilderom souhaitent analyser leur dimension capacitante, et ce pour différentes raisons, notamment pour identifier les dynamiques et l'articulation du système de contrôle lui-même, ainsi que les processus de conception et de mise en œuvre (Wouters et Wilderom, 2008, p. 491). Leur étude, adoptant une méthodologie mixte, a compris, sur une période de trois années (2002-2005) des entretiens formalisés et informels avec des managers opérationnels.

Enfin, la question de l'utilisateur est aussi directement posée par Dowling et Leech. À partir du constat des fortes contraintes qui pèsent sur les cabinets d'audit (notamment la pression énorme relative à la qualité et la consistance de leurs dispositifs d'audit mis en œuvre dans leurs réseaux), les chercheurs s'emploient à identifier si les systèmes de gestion d'audit mis en place ne contraignent pas de façon indue les équipes d'auditeurs. Ils expliquent ainsi qu'ils ont recours au cadre capacitant qui constitue de leur point de vue un prisme théorique qui leur permet, en réalisant des entretiens semi-directifs et des entretiens de groupe, de mettre l'accent sur la façon dont les répondants ont utilisé leur système pour les tâches qu'ils assument (Dowling et Leech, 2011, p. 14)¹⁷.

La question de « l'enablement », que nous nous proposons de traduire par mise en situation capacitante, prend une voie duale : celle de la chose, « l'objet », et celle de la personne « le sujet ». La théorie capacitante doit, comme son nom l'indique, « capaciter » quelqu'un, ou, pour reprendre la terminologie anglaise originelle, qui veut-on « enabler » ? On peut imaginer que ce sont les – ou des – membres de l'organisation, de la façon la plus

¹⁶ « *How operational managers' attitudes towards performance indicators may change over time and in response to a change in top management control.* »

¹⁷ « [...] to focus on how the interviewees used their system for the tasks they undertook at the same level. »

large possible. En matière de contrôle capacitant, cela devrait être ceux (et celles) qui alimentent ce contrôle et les dispositifs de gestion qu'il met en œuvre. Il s'agit donc de femmes et d'hommes. Mais que savons-nous d'eux ? Que nous ont dit d'eux les chercheurs qui les ont étudiés ? D'où viennent-ils, qui sont-ils, que font-ils, quelle est leur formation, quels sont leurs projets personnels et professionnels, que pensent-ils ? Est-ce que Mintzberg, expliquant que notre monde est fait d'organisations, ne nous convie-t-il pas en fait à porter un regard plus direct sur les individus, les « acteurs » de ces organisations en sorte de mieux comprendre ces dernières ? : *« Notre monde est devenu, pour le meilleur et pour le pire, une société faite d'organisations. Nous sommes nés dans le cadre d'organisations et ce sont encore des organisations qui ont veillé à notre éducation de façon, à ce que plus tard, nous puissions travailler dans des organisations. Dans le même temps, les organisations ont pris en charge nos besoins et nos loisirs. Elles nous gouvernent et nous tourmentent (et, par moments, les deux à la fois) et, notre dernière heure venue, ce seront encore des organisations qui s'occuperont de nos funérailles. Et pourtant, à l'exception d'un petit groupe constitué de chercheurs (auxquels on donne le nom de « théoriciens des organisations ») qui les étudient et, de quelques rares managers, qui sentent le besoin de saisir plus profondément l'objet même de leur management, bien peu comprennent réellement ces « animaux étranges » de nature collective qui exercent une si grande influence sur notre vie de tous les jours »* (Mintzberg, 1998, p. 13).

Le cadre du contrôle capacitant permet sans aucun doute une avancée importante pour la compréhension des organisations bureaucratiques, leurs systèmes de contrôle, et sans doute aussi des concepts associés comme l'illustrent des travaux de recherche récents qui interrogent la motivation, la satisfaction ou encore les modes de collaboration. Toutefois, l'utilisateur n'est probablement pas encore pleinement « là » dans son intégrité, l'analyse de ses besoins, comment il travaille ; le manager est-il un idéal-type, une ombre, une esquisse ? Si le système de contrôle fait appel aux membres de l'organisation, comme Ahrens et Chapman (2004) s'intéressent à des managers de restaurants, le manager y est indéniablement convié ; il y a son couvert mais est-il servi, y a-t-il une chaise pour lui, et cette chaise est-elle adaptée à lui ? Est-ce la raison pour laquelle la communauté des chercheurs en gestion des ressources humaines ne s'est pas emparée de la théorie capacitante, alors que de prime abord un candide eût été en droit de penser que la GRH aurait eu la primauté sur le CDG avec un tel cadre théorique ? La dimension capacitante ne peut l'être que si elle met en capacité ses acteurs. Mais cette dimension capacitante est-elle inhérente au contrôle de gestion ? Les grands auteurs ont-ils annoncé d'une certaine façon « l'*enabling* » lorsqu'ils ont initialement évoqué le manager ?

A ce stade, nous nous proposons de mettre en perspective l'approche capacitante par rapport aux grandes étapes de développement, sur cinquante ans, du concept de contrôle de gestion et comment en retour cela pourrait éclairer la position et l'action du manager-utilisateur vis-à-vis du SCG.

2. L'annonce du manager-utilisateur dans les grandes approches du contrôle de gestion

2.1 Le repas où l'hôte principal est davantage esquissé qu'invité

2.1.1 Les acceptions du contrôle de gestion...

Un retour aux fondements du contrôle de gestion nous invite à apprécier la place qui est donnée à l'acteur-utilisateur, le « sujet » de ce contrôle. La naissance et le développement de la discipline CDG, *Management Control* aux États-Unis où elle a été initialement formalisée, témoignent d'une dualité dans son approche, dualité qui se traduit par les grandes étapes de ses définitions académiques qui font le plus fréquemment référence. Rappelons effectivement que cette discipline qualifiée de « jeune » puisqu'apparue il y a près d'un siècle, a d'abord concerné de grandes entreprises industrielles dans un contexte marqué par une recherche de productivité, que l'on se situe dans l'approche taylorienne de l'organisation scientifique du travail ou dans l'approche fayolienne d'administration des entreprises. De ce fait, le CDG a d'abord été peu à peu façonné par l'expertise d'ingénieurs tels Friedrich Taylor, d'ingénieurs dirigeants comme Henry Fayol et de dirigeants de grandes entreprises, à l'instar de Sloan et Brown, puisque de nombreux auteurs s'appuient sur le cas de *General Motors* et de *Du Pont* quand ils retracent les fondements du CDG (Johnson et Kaplan, 1987 ; Bouquin, 2005a). Dans ce sens, l'accent a été mis sur le contrôle budgétaire et la maîtrise des coûts, notamment au travers de la comptabilité dite analytique ou de gestion¹⁸. Cette approche comptable et financière¹⁹ a contribué à la vision mécaniste des organisations dont une extension serait la première définition qui a fait consensus et donnée par le père de la discipline académique du CDG : « *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* » (Anthony, 1965, p. 171). Le triptyque de cette définition pourrait être le suivant : ressources – efficacité / efficience – objectifs :

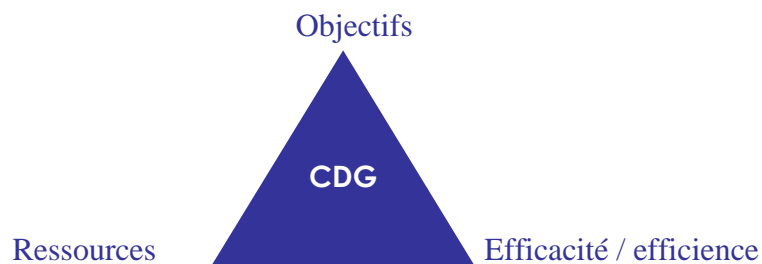


Schéma 1. Proposition de visualisation de la définition du CDG par Anthony (1965) sous forme de triptyque schématique. (D'après Anthony, 1965 ; le « triangle du contrôle de gestion » est notamment présenté sur le site institutionnel français *Le forum de la performance*, dernière version mise à jour le 15 janvier 2014 consultable en ligne : <http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/la-performance-de-laction-publique/le-controle-de-gestion/lessentiel/le-triangle-du-controle-de-gestion.html>).

Cette approche techniciste établit un lien entre la stratégie, déclinée autour de la notion d'objectifs, et les contraintes, à savoir les ressources, dans une vision performatrice, conformément au cadre de la planification stratégique (Anthony, 1965, p. 22) qui place le CDG au centre des interactions entre la planification stratégique et le contrôle opérationnel, et ce dans une optique essentiellement *top down*. Les instruments du CDG, la « partie visible »

¹⁸ Voir définition de « Comptabilité » par Colasse B. dans l'*Encyclopædia Universalis*. Disponible en ligne le 14 janvier 2014 : http://www.universalis.fr/encyclopedie/comptabilite-comptabilite-financiere/#i_18713

¹⁹ Nous effectuons ici un lien avec le thème du 35^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité qui porte sur « *la société du calcul* » et dont l'appel à communication incite justement à une réflexion sur « *le passage d'un gouvernement par les lois vers une gouvernance par les nombres* ».

qui lui donne l'apparence d'une fonction centrée sur des outils quantitatifs (Chatelain-Ponroy, 2008), que nous qualifierons ici « d'objets », y jouent un rôle central. Même s'ils portent des dénominations standardisées (plans, budgets, tableaux de bord, etc.) ils doivent être conçus « *sur mesure* » (Bouquin, 2010, p. 17) et cela traduit bien l'attention portée avant tout à la mise en place de techniques. Il est ainsi aisé de dresser un parallèle avec le fait que le champ des « sciences des organisations » soit souvent réduit à un ensemble de techniques utilitaires applicables aux entreprises (Pesqueux, 2008, p. 88).

Cette vision peut sans doute sembler réductrice si bien qu'on est en droit de s'interroger pour savoir si les managers obtiennent une autre assurance que celle qui témoigne d'un focus mis sur le côté technique : « l'objet » ne serait-il pas devenu le « sujet » ? Traduit en d'autres termes, cela revient à penser que le CDG c'est avant tout des techniques, une panoplie d'outils que les contrôleurs mettent, avec plus ou moins de bonheur, en œuvre dans l'organisation et le reflet d'un environnement institutionnel dans lequel les chiffres sont une garantie de vérité et d'objectivité (Porter, 1996), légitimant en cela leur rôle et conférant à cette instrumentation une valeur exemplaire, devenant une sorte de « *mythe rationnel* » (Chatelain-Ponroy et Sponem, 2011, p. 192) : « *le contrôle de gestion a certainement acquis une grande partie de sa légitimité en raison de son caractère chiffré qui l'inscrit dans une vision instrumentale de la gestion* ».

L'attention portée par les chercheurs et praticiens à d'autres éléments pour élargir les usages du CDG dans les organisations a contribué à des évolutions des définitions du CDG. Ainsi, pour poursuivre l'évolution des recherches d'Anthony, ses travaux ultérieurs proposent une nouvelle définition du CDG appréhendé comme étant « *le processus par lequel les managers influencent les autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies* » (Anthony, 1988). Le triptyque de cette définition apparaît comme suivre un ordre logique : processus d'influence → agents (membres) → stratégie

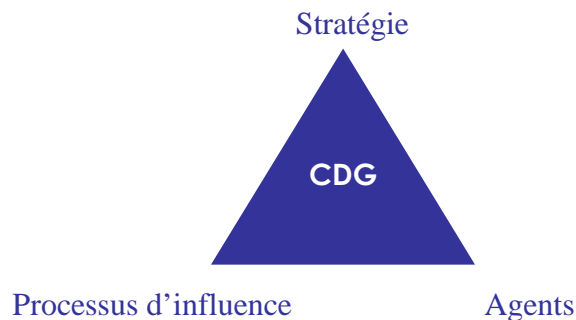


Schéma 2. Proposition de visualisation de la définition du CDG par Anthony (1988) sous forme de triptyque schématique.

On observe ainsi, outre une prégnance de la conception instrumentale, un accent mis sur une approche comportementale qui prend davantage en compte les interactions avec l'acteur et ses intentions qui vont impacter les outils - outils présentant une certaine « *flexibilité instrumentale et interprétative* » (Orlikowski, 2000) -, à l'instar de l'intention stratégique définie comme étant « *une volonté consciente des membres dominants de l'organisation de générer des performances organisationnelles définies et attendues* » (Justin, 2004, p. 214). Une vision duale se dégage – mais pas nécessairement opposée, voire complémentaire – qui se fonde sur la dimension technico-économique du contrôle de gestion, à savoir l'approche instrumentale, et une approche dite comportementale (Naro, 1998, p. 46),

qui va elle reposer sur les dimensions managériale et psychosociale du contrôle de gestion en s'intéressant à l'organisation, sa structure et les comportements en son sein en vue de faire évoluer un système d'information de gestion (SIG, ou SI pour système d'information comme cela est d'usage) destiné à faire valoir tant l'économique auprès des membres de l'organisation que dans l'intention d'orienter leur action et de rendre compte de leur performance (Besson, 1990).

Cette évolution peut ainsi se retrouver dans des travaux plus récents dont ceux de Simons avec son modèle des leviers de contrôle (Simons, 1996) qui, s'inscrivant dans la mise en exergue de la stratégie en matière de contrôle de gestion, renverse la relation stratégie-contrôle puisque le CDG joue un rôle dans les processus de formation et de mise en œuvre de la stratégie - notion de processus stratégiques ou « *strategizing and controlling* » - pour saisir de nouvelles opportunités, favoriser l'apprentissage organisationnel, maintenir l'aptitude au changement, identifier et former les stratégies émergentes, et maîtriser l'amélioration continue (Chapman, 2005).

Des définitions récentes du CDG témoignent de cette évolution, à l'instar de celle proposée par Bouquin : « *On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent en priorité la cohérence entre la stratégie et les missions des managers, notamment les actions concrètes et quotidiennes* » (Bouquin, 2005a) ; on notera que le manager, ou plus précisément son *activation* ou mise en action, commence à se préciser puisqu'il apparaît dans un schéma que nous proposons de visualiser sous la forme d'un carré : dispositif de gestion (dispositifs et processus) → mission → stratégie → action des managers (notion d'opérationnalisation en référence au *centre opérationnel*, partie clé de la bureaucratie professionnelle, où lesdits managers peuvent évoluer - ainsi que dans la ligne hiérarchique - par opposition au sommet stratégique où se situe la direction générale, en référence au modèle des configurations organisationnelles développé par Mintzberg (2012, p. 266 et suivantes)).

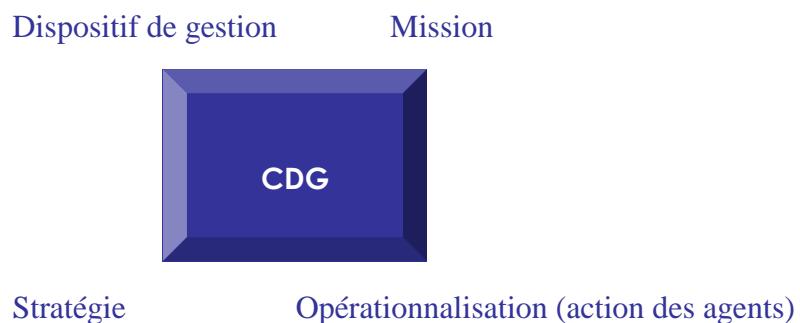


Schéma 3. Proposition de visualisation schématique de la définition du CDG par Anthony (2005).

Cette approche par une clé d'entrée prenant la forme de définitions en sorte de mieux identifier les évolutions du rôle et de la mission du CDG, d'abord sur la technique et l'optimisation de la performance, puis graduellement vers la stratégie, ne saurait être complète sans la prise en compte du rôle grandissant du SI, confortant sans doute de la sorte les tenants de l'approche instrumentale. En effet, après la vision quantitative qui a longtemps dominé l'approche du CDG, suivie de l'accent mis sur la stratégie dans les années 1980 et 1990 (« *The central focus of this book is strategy implementation* », Anthony et Govindarajan, 2007), a émergé, de notre point de vue, l'accent mis sur les SI. Ainsi, selon Simons (1995, p. 5), le CDG comprend : « *les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de*

l'organisation ». Dans la même veine, selon Bouquin, « *le contrôle de gestion est un ensemble de dispositifs utilisant les systèmes d'information et qui visent à assurer la cohérence des actions des managers* » (Bouquin, 2010, p. 9) ; de ce fait, toujours selon Bouquin, le CDG apprend le management aux managers en leur fournissant des repères pour évaluer leurs actions ; il les rend aptes à s'intégrer à une organisation pour y coopérer. Sa mission n'est pas de développer le conformisme mais la cohérence dans la coopération. Ni l'une ni l'autre ne vont de soi sans une architecture organisationnelle qui y pousse.

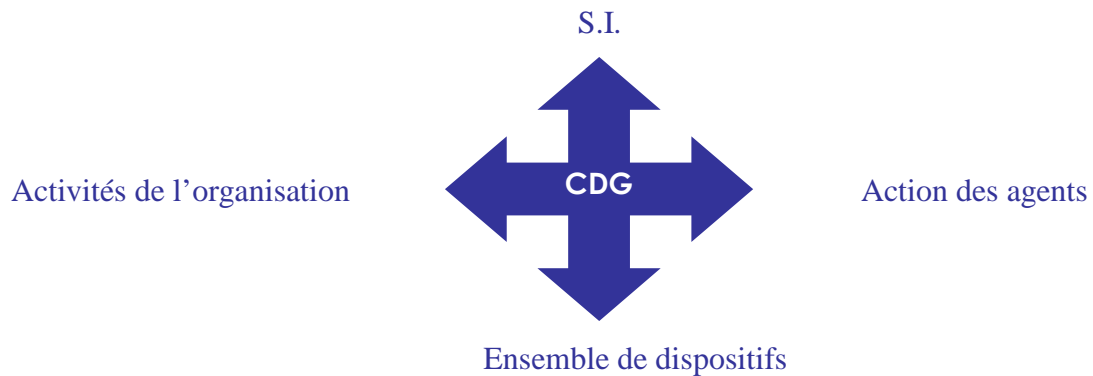


Schéma 4. Proposition de visualisation schématique de la définition du CDG par Anthony (2010).

2.1.2 ...ont insuffisamment précisé la position du manager-utilisateur objet de ce contrôle

L'intérêt dans le présent propos d'illustrer les évolutions d'appréhension du concept de CDG est de s'intéresser à la position du manager ou cadre, en l'occurrence celui que la littérature anglo-saxonne qualifie de *middle manager* ou d'*operational manager* (et opère au sein du continuum ligne hiérarchique-centre opérationnel, comme présenté en partie introductive), en opposition au top management ou à la direction générale, dans ces visions de la réalité. L'agent, à savoir le manager-utilisateur, apparaît effectivement davantage en tant qu'« objet » que « sujet ». Cela signifie qu'il y a un basculement entre l'objet et le sujet, basculement notamment illustré par la notion même d'approche instrumentale. Le manager est certes sans cesse présent mais il n'a qu'un rôle support, presque subalterne ; il joue plutôt les seconds rôles et apparaît de ce fait davantage comme un invité « absent » dans une réception où les projecteurs semblent braqués sur des technologies.

2.2 Du CDG au SMG

2.2.1 La systématisation du contrôle de gestion...

Anthony lui-même a souhaité que les recherches permettent de faire évoluer le concept de CDG qu'il avait grandement contribué à définir, si bien que la neuvième édition de *Management Control Systems* met l'accent dans la préface sur les bienfaits d'une telle évolution : « *The management control framework that students learned decades ago is still generally valid today. "Lifelong learning" is important, but it consists of fitting detailed improvements into the overall framework, which is a lot easier than learning a new framework from scratch. Admittedly, a new framework will be developed some day; we developed ours in the 1950s. Faculty must be aware of this possibility, and adopt if it comes, but until then they need not worry that the framework they now teach will shortly be*

irrelevant » (Anthony et Govindarajan, 1998). Ce faisant, les auteurs établissent un parallèle entre CDG et SCG qui est repris comme un « tout » ou un paquet puisque le contrôle de gestion n'est pas constitué d'éléments (*components*) opérant de façon cloisonnée et déconnectée les uns des autres (Chenhall, 2003 ; Malmi et Brown, 2008) et un ensemble de dispositifs de gestion : « *Un système de contrôle de gestion est un tout [...]. Les dispositifs [...] constituent les systèmes de contrôle de gestion [...]. Le contrôle de gestion est formé des processus et systèmes* » (Bouquin, 2010, p. 17, 33 et 129). Il ressort de ces points de vue que l'on peut considérer que le SCG est le « bras armé », le dispositif opérationnel du CDG qui va systématiser les pratiques du CDG.

Nous considérerons donc qu'en traitant du CDG nous opérationnalisons ce concept en adressant les SCG, ces derniers étant d'ailleurs appréhendés au travers de différentes appellations selon les recherches anglo-saxonnes. En effet, la littérature anglo-saxonne est prolifique sur le sujet des SCG (rappelons que c'est le titre de l'ouvrage de référence d'Anthony) et les évoque d'ailleurs sous différentes appellations qui sont bien souvent interchangeables : *management accounting* (MA), *management accounting systems* (MAS), *management control systems* (MCS), *organizational controls* (OC), *performance measurement systems* (PMS), etc. (Chenhall, 2003 ; Sandelin, 2008, p. 324 ; Wilderom et Wouters, 2008, p. 489 ; Broadbent et Laughlin, 2009, p. 283).

2.2.2 ... se traduit par l'attention portée à la maîtrise des pratiques de gestion

Cela nous conduit à faire deux observations. D'une part, nous inscrivant dans l'interprétation bouquinienne (Bouquin, 2005b) nous proposons l'appellation « systèmes de maîtrise de la gestion » (SMG) pour évoquer dans une acception générique les *Management Control Systems*. En effet, cette appellation est sans conteste plus fidèle avec l'acception anglo-saxonne ; elle présente également l'avantage d'être moins connotée « coercition » (coercition due aux contrôles, aux inspections, à la surveillance et qui implique l'idée de sanction) puisque la dénotation de contrôle, selon le Larousse, est « *l'action, le fait de contrôler quelque chose, un groupe, d'avoir le pouvoir de les diriger* ». Elle s'adapte de ce fait mieux à notre propos sur la dimension capacitante.

D'autre part, les différentes appellations des SMG présentés les qualifient par rapport à la gestion, par rapport à la comptabilité, par rapport aux mesures ou bien encore aux contrôles organisationnels, ce qui n'est certes pas surprenant si ce n'est que, de nouveau, un candidat est en droit de se demander à qui s'adressent ces dispositifs : de quoi parle-t-on, et à qui ? Où est le manager dans ce CDG qui était censé, comme l'écrivait Anthony il y a près de cinquante ans, assurer que sa mission était bien remplie ? Y a-t-il un manager dans l'avion ?

2.3 Un besoin d'approfondissement de la théorie capacitante qui résulte d'une relative absence du manager-utilisateur

Les nombreux travaux de recherche en CDG montrent les évolutions de ce champ depuis 1965 ; aujourd'hui, comme cela est partagé par la communauté des chercheurs en contrôle, le CDG recouvre une partie significative de l'architecture organisationnelle car il a largement débordé les frontières des techniques de connaissance et maîtrise des coûts pour englober le recueil et l'analyse d'informations financières et non financières (on pensera ainsi au *Balanced Scorecard* (Norton et Kaplan, 1992)), les procédures d'organisation du travail

propres à orienter les comportements des membres de l'organisation conformément à sa mission déclinée en objectifs principaux, ainsi qu'à accompagner, voire contribuer de façon marquée à la formulation de la stratégie de l'entreprise et au pilotage de l'organisation. De ce fait ce ne sont plus simplement des instruments qui fournissent un angle de vision (performance financière) à la DG, ce sont des dispositifs pour mieux maîtriser la gestion de l'organisation, non seulement à l'usage de la DG mais aussi par et pour l'encadrement opérationnel, et, pourrait-on sans doute avancer, intéressant plus largement les membres de l'organisation, qu'ils en aient conscience ou non.

2.3.1 L'un des apports des théories capacitantes est l'angle de la mise en capacité d'acteurs...

Dans un tel cadre, eu égard à la dualité des approches en termes de CDG évoquée précédemment, l'introduction dans le débat de la proposition d'une perspective *habilitante* (pour reprendre la traduction proposée dans l'article de Ahrens et Chapman, 2004, p. 272) ou capacitante, traduction certes bien imparfaite de « *enabling* », au milieu des années 1990, alors que Norton et Kaplan venaient d'introduire le tableau de bord prospectif et que Simons proposait le modèle des leviers de contrôle, la proposition d'une nouvelle approche devait retenir l'attention.

Cette approche capacitante prendrait-elle les atours d'une prophétie auto-réalisatrice au sens donné par Merton en 1949, à savoir une définition fautive de la situation qui provoque un comportement qui fait que cette définition initialement fautive devient par la suite vraie, ou serait-elle marquée du sceau de la sérendipité ? Dans la lignée de l'approche instrumentale, l'approche capacitante centrée sur l'utilisateur a-t-elle un sens, ne serait-ce que parce les « pères » du CDG l'ont pensé en action par et pour ses utilisateurs ? Dans une telle perspective Arnaud *et coll.* abordent une approche dite culturelle à même de gérer « *pour les hommes et avec eux* » (Arnaud *et coll.*, 2001, p. 16-17) présentée selon une évolution des approches du management.

Positionnement temporel	Approche	Fondements	Conséquences	Limites
Années 1920 (Etats-Unis)	Approche bureaucratique	Théorie X* Incompatibilité entre les objectifs de l'organisation et ceux de l'individu	Gérer malgré les individus	Inscription dans le contexte culturel américain avec un contrôle fondé sur les résultats financiers
Années 1960 (s'inscrit dans l'école des relations humaines)	Approche participative	Théorie Y* Besoins d'estime et d'épanouissement des membres de l'organisation	Gérer avec les individus	Engagement des individus, responsabilité de l'encadrement
Années 1980 (lié à l'essor économique du	Approche culturelle	Théorie Z Identification à la culture de	Gérer pour les individus et avec eux en les intégrant	Définition de la culture d'entreprise Prise de décision collective

Japon)		l'entreprise et besoin d'appartenance		mais responsabilité ultime d'un seul individu, d'où prise de décision par consensus et nécessité d'un fort climat de confiance
Années 1990 et 2000 ?	Approche capacitante ?	Théorie capacitante. Mettre l'accent sur l'individu (par exemple le manager-utilisateur) de façon à ce qu'il gère mieux (réussisse mieux la mission qui lui est confiée) avec les autres individus et au profit de l'organisation.		
* théories X et Y développées à partir des travaux de Mc Gregor (1960), théorie Z par ceux d'Ouchi (1981).				

Tableau 1. Évolution des grandes approches en management en lien avec le CDG.

Cette évolution montre un intérêt croissant porté à l'individu dans l'organisation, notamment par rapport à son SMG. En outre, nous observons plusieurs causes possibles à cette relative absence du manager-utilisateur tandis que c'est justement sa présence qui devrait constituer un levier dans le recours aux théories capacitantes.

Il y aurait ainsi une difficulté théorique en raison de l'absence d'une théorie de l'activité (et plus spécifiquement de l'activité managériale), une difficulté empirique et méthodologique. Comment définir et observer l'unité d'analyse, à savoir qui est un manager-utilisateur ? Comment circonscrire les SMG (en termes plus prosaïques, où se « terminent » les SMG), notamment par rapport à la démarche d'identification d'un terrain présentant un SMG capacitant ? Comment décrire un usage de SMG ? Comment le définir comme efficace ou efficient ? Et comment mesurer de façon empirique l'impact d'une dimension capacitante sur cet usage et sur son efficacité ? En outre, comme l'a bien décelé Mundy (2010), « *la capacité des organisations à équilibrer le contrôle et à permettre des utilisations capacitantes de SMG est dépendante des attributs individuels et organisationnels spécifiques. Il s'agit notamment de la confiance, de l'autonomie, des relations de pouvoir, et de professionnalisme, des éléments qui sont difficiles à identifier et à reproduire* »²⁰. Or lesdits éléments se retrouvent, du moins en partie, nécessairement évoqués lorsque les quatre caractéristiques du cadre capacitant sont actionnées. Il n'est qu'à se reporter à des travaux présentés précédemment pour saisir cette tension (Adler et Borys, 1996 ; Ahrens et Chapman, 2004 ; Wouters et Wilderom, 2008).

2.3.2 ... ce qui pose des difficultés empiriques et méthodologiques pour les chercheurs

Dans cet esprit, le niveau méthodologique devrait nous conduire à formuler des interrogations sur le type d'approches à privilégier sachant que la ou les méthodologies mobilisées devraient l'être tout en ayant à l'esprit la prise en compte optimale des avis et des perceptions des managers-utilisateurs eux-mêmes, associée à une connaissance plus fine de ces acteurs. En d'autres termes, et ce dans une visée opérationnelle, quelles données rechercher et pour quels traitements en vue d'en extraire des résultats ? Il apparaît utile, à cet égard, de se pencher sur les lignes directrices qui ont été retenues pour conduire les principales recherches empiriques liées au CDG et recourant au prisme de la théorie

²⁰ « *In addition, the capacity of organisations to balance controlling and enabling uses of MCS is dependent on specific individual and organisational attributes. These include trust, autonomy, power relations, and professionalism, elements that are difficult to identify and replicate* » (Mundy, 2010, p. 500).

capacitante, à savoir la notion de « *enabling control* », que nous avons pu recenser. L'accent est ainsi mis sur la prise en considération du manager-utilisateur, en tant que connaissance servant à la compréhension du chercheur, et les modalités de cette prise en compte au travers du guide d'entretien, lorsqu'il s'agit de méthodes qualitatives, ou compréhensives (Dumez, 2013, p. 29). Nous proposons de la sorte le tableau de synthèse suivant :

Auteur(s)	Question et théorie capacitante	Méthodologie(s)	Données de terrain	Connaissance des MU
Ahrens T. et Chapman C. (2004)	« <i>Comment le cadre capacitant permet d'approfondir notre compréhension des façons dont les SCG peuvent soutenir simultanément les objectifs d'efficience et de souplesse ?</i> » (p. 276)	Étude de cas conduite sur le terrain pendant deux ans. « <i>Our analysis of field material in relation to the framework of Adler and Borys 1996 took place entirely after the data were collected.</i> » (p. 284-285) « <i>In choosing to explore those issues through an analysis of the specifics of a qualitative field study, we were able to develop a more complex understanding.</i> » (p. 297)	45 Entretiens semi-directifs d'une durée moyenne de 70 minutes, enregistrés et largement retranscrits de la DG, de managers régionaux et de managers de restaurants (sommet stratégique, ligne hiérarchique et centre opérationnel) Données internes à l'entreprise (archives) « <i>giving interviewees the opportunity to talk us through their work.</i> » (p. 283) Observations directes de réunions formelles et informelles.	« [...] <i>building a general picture of how the interviewees, from waiters to the managing director, thought about their roles [...].</i> » (p. 282) « [...] <i>we were also party to a rich stream of organizational gossip, jokes, and stories, which we used to test our developing understanding of the role of MCS [...].</i> » (p. 284) Les MU racontent leur histoire : le cas du « <i>starter bingo</i> » (p. 292).
	Détails sur le guide d'entretien :	Non.		

Free C. (2007)	« [...] <i>this paper investigates whether the concepts of coercive and enabling uses of accounting are also useful in understanding interorganizational relationships such as buyer-supplier dyads.</i> » (p. 898).	Deux études de cas conduites sur le terrain pendant trois ans et deux mois, en deux phases.	34 entretiens exploratoires et 51 entretiens directifs, semi-directifs et libres, formels et informels, dont plusieurs partiellement retranscrits car comportant des données sensibles. Les répondants étaient surtout des managers opérationnels (p. 914). Données internes à l'entreprise et issues de la presse. Observations directes non participantes de réunions formelles.	Présence de nombreux verbatim.
	Détails sur le guide d'entretien :	Non. Mais un tableau de synthèse illustre les quatre caractéristiques du cadre capacitant par rapport aux deux organisations étudiées.		
Wouters M. et Wilderom C. (2008)	« <i>Which characteristics of a PMS development process enhance the enabling nature of the PMS?</i> » (p. 489)	Recherche-action conduite pendant deux ans et dix mois dans une brasserie industrielle pour la mise en place du PMS avec sept étudiants en master. Méthodologie mixte qualitative et quantitative.	41 entretiens en deux vagues (20 personnes différentes travaillant dans la ligne hiérarchique et le centre opérationnel). 81 questionnaires à partir d'un panel qui a peu varié dans le temps, validés par le coefficient alpha de Cronbach. 66 documents internes de l'entreprise.	« [...] <i>what about the managers who are the subject of PMS - whose performance is being measured? There are few accounts in the PMS literature where lower and middle-level employees and managers consider a PMS as something that supports them [...].</i> » (p. 489) « <i>We examined in detail the evolution of the department's PMS and the employees' experiences.</i> » (p. 495) Peu de verbatim.
	Détails sur le guide d'entretien :	Non.		

<p>Chapman C. et Kihn L.-A. (2009)</p>	<p>« <i>We argue that the level of information system integration fosters the four design characteristics that make up an enabling approach to management control.</i> » (p. 151)</p> <p>« <i>Adler and Borys [...] framework is particularly relevant since it is developed from detailed analysis of technical design characteristics together with an overarching philosophy of control which these technical characteristics may be expected to shape action.</i> » (p. 152)</p>	<p>Méthode mixte : analyse quantitative par questionnaire (« [...] <i>the questionnaire contained four questions using a seven-point Likert-type scale ranging from disagree completely (1) to agree completely (7)</i> » p. 159) et deux vagues de neuf entretiens.</p>	<p>Envoi de questionnaires par courrier, avec trois relances maximum, en direction de 300 managers chefs de service de 86 entreprises industrielles finlandaises, puis « [...] <i>two rounds of interviews were conducted in a sample of nine managers of a highly successful business unit in Helsinki to explore possible impacts of information system integration on enabling budgetary control. The researchers then iteratively developed a large set of questions that addressed the four design principles. These were systematically refined and questions that remained ambiguous or poorly related to the construct were dropped.</i> » (p. 158), qui a ensuite fait l'objet de traitements statistiques.</p> <p>Rq. : avec un alfa d'au moins 0,8 les résultats du test des questionnaires ne valident que deux des quatre caractéristiques du cadre capacitant.</p>	<p>Limité :</p> <p>« <i>The average age of respondents was about 46 years with an average length of employment in their current position of 5.7 years. One hundred and forty four of the respondents were men, and 19 women. According to the responses, the business units had 26–9700 employees and, on average, about 820 employees. The reported sales of the business units ranged from 0.5 million to 6000 million euros, and averaged 241 million euros.</i> » (p. 158)</p> <p>Pas de verbatim.</p>
	<p>Détails sur le guide d'entretien :</p>	<p>Non. Mais le questionnaire est disponible.</p>		

<p>Mundy J. (2010)</p>	<p>« [...] to explore how organisations attempt to balance controlling and enabling uses of MCS, and how this balance facilitates the creation of dynamic tensions. » (p. 499)</p> <p>Cet article étudie le cadre des leviers de contrôle et emprunte à la théorie capacitante tout en privilégiant le cadre de Simons.</p>	<p>« The study responds to calls in the literature for qualitative research that provides insights into different uses of MCS and their interrelations » (p. 502).</p>	<p>24 entretiens semi-directifs et documentation interne à l'organisation.</p> <p>« The level of management selected for interview straddles the strategic and operational levels of the organisation. » (p. 503)</p> <p>« [...] the interview guide was structured to produce relatively short (1 h) but highly focused interviews with the directors in the two initial divisions, with an agreement to follow-up by phone if required » (p. 503)</p> <p>« The interviews were audio-taped and then transcribed verbatim and in full » (p. 504)</p> <p>« [...] the study interviewed a single level of senior management in a large multinational organisation. Future research could investigate how managers at different levels attempt to balance » (p. 516-517).</p>	<p>« The study was conducted in the European headquarters of a highly successful multinational financial services organisation » (p. 502)</p> <p>« [...] gaining the trust and tolerance of interviewees are imperatives in field work. Both are facilitated by previous employment in the research site and also serve to enhance the validity of the study. » (p. 503)</p> <p>« Approach taken at operational level [...] Managers below the level of corporate executive play a crucial role in identifying and generating new initiatives and in using MCS in different ways to achieve the organisation's objectives. » (p. 503)</p> <p>Présence de verbatim et de données démographiques.</p>
	<p>Détails sur le guide d'entretien :</p>	<p>Présenté en intégralité en annexe de l'article. De longueur modeste (337 mots, 34 lignes), il est structuré en deux parties (contexte et responsabilités, puis leviers de contrôle) et se présente sous la forme d'une suite de 29 questions.</p>		

Dowling C. et Leech S. (2011)	« [...] <i>what design features are important for audit support systems to provide the assurance that each audit engagement complies with the firm's policies and auditing standards, but that also enables the audit team to effectively and efficiently address the idiosyncratic requirements of each audit engagement?</i> » (p. 3-4)	Méthodologie qualitative : « <i>The research site is a Big 4 accounting firm that deployed a proprietary audit support system. [...] We collected interview and archival data from three offices in major Australian cities.</i> » (p. 12) Consultation de 25 documents produits par l'organisation.	« <i>We conducted 17 semi-structured interviews. In total, we interviewed 51 auditors and one ex-regulator</i> » (p. 13) Interviews de groupe sauf deux entretiens individuels. « <i>NVIVO was used to code the data</i> » (p. 14)	Présence de verbatim. Les répondants avaient une moyenne de sept années d'expérience en tant qu'auditeurs et, de ce fait, le principal groupe était constitué d'auditeurs seniors.
	Détails sur le guide d'entretien :	Le guide d'entretien semi-directif est présenté en annexe. Il se compose de cinq questions, dix sous-questions, 14 questions de niveau trois et quatre questions de niveau quatre, soit un total global de 33 questions (proche de Mundy, 2010, sachant que chaque entretien a duré environ une heure (p. 13).)		
Jordan S. et Messner M. (2012)	« <i>To which extent do managers care about the design characteristics of performance indicators and other control systems?</i> » (p. 544)	Méthodologie qualitative : étude de cas longitudinale dans une manufacture « <i>Our paper builds upon a qualitative field study conducted in a single organisation.</i> » (p. 548) Observation de dix réunions et de documents internes de l'organisation.	52 entretiens conduits sur deux ans et trois mois. « [...] <i>we conducted 52 interviews with project team members and other employees, mostly lasting between 40 min and an hour. All interviews were recorded and transcribed.</i> » (p. 548)	Travail de recherche orienté vers les managers opérationnels : « <i>we study operational managers' attitudes.</i> » (p. 544) Présence de verbatim.
	Détails sur le guide d'entretien :	Non.		

Tableau 2. Travaux de recherche mobilisant la théorie capacitante en lien avec l'intérêt porté aux managers-utilisateurs (MU).

Le tableau 2 nous semble révélateur de trois éléments devant retenir notre attention. Tout d'abord, les travaux portant sur la dimension capacitante des systèmes de gestion privilégient le recours aux méthodologies qualitatives, ou tout au moins à des méthodes mixtes. Ce cadre conduirait ainsi à opter pour des investigations de terrain de type études de cas, recherche-action, observation participante, et bien entendu un recours extensif aux entretiens afin de recueillir les perceptions de managers-utilisateurs. On le voit au travers de la méthodologie retenue pour le recueil et l'analyse des données par des chercheurs en contrôle capacitant : Ahrens et Chapman (2004) effectuent des entretiens, consultations d'archives et observations sur le lieu de travail, Free (2007) opte pour deux études de cas longitudinales comportant 34 entretiens exploratoires et 51 entretiens formels et informels (directifs, semi-directifs et libres) à l'instar de Wouters et Wilderom (2008) dont l'étude de cas longitudinale combine analyse quantitative (deux vagues de 42 questionnaires) et étude qualitative (41

entretiens), tandis que Dowling et Leech (2011) réalisent des consultations d'archives et des entretiens semi-directifs individuels et de groupe concernant 52 répondants.

Ensuite, les travaux de recherche cités correspondent à l'intérêt que les chercheurs mobilisant les théories capacitantes peuvent porter à l'endroit des membres des organisations opérant au sein du continuum ligne hiérarchique-centre opérationnel. Il s'agit bien d'utilisateurs, et à la marge, de participants à l'élaboration des dispositifs de gestion, par exemple lorsque leur avis peut être sollicité ou leurs remarques prises en compte, conformément au principe de *réparation*. En outre, ces travaux soulignent le fait que chaque manager-utilisateur est différent, avec ses spécificités et son caractère propre, d'où la difficulté de généraliser les besoins de l'utilisateur, et concomitamment, la justification de la théorie capacitante visant effectivement à mieux étudier et comprendre la mise en capacité des agents dans un cadre donné, en l'occurrence le SMG.

Enfin, les travaux étudiés témoignent d'efforts pour « montrer » les managers-utilisateurs, comme cela est illustré par les documents fournis en annexe de ces travaux, le recours au verbatim ou la lecture des guides d'entretien. Mais il reste encore beaucoup à « voir » : « *Dans la présentation de la recherche qualitative [...], l'accent a été mis sur la dimension compréhensive, c'est-à-dire la nécessité de donner à voir les acteurs pensant, éprouvant et agissant* » (Dumez, 2013, p. 28). De notre point de vue, à la lumière de ces faits, il y a une difficulté importante d'utilisation de ce cadre, qu'il s'agisse de réaliser des questionnaires ou des guides d'entretiens car il est peu prescriptif et n'est pas accompagné d'un « guide ou mode d'emploi » si bien que, pour chaque étude, les chercheurs doivent, par exemple dans le cas d'entretiens, créer un guide d'entretien qui peut sembler assez éloigné d'une ou plusieurs des quatre caractéristiques du cadrage théorique. En effet, le guide d'entretien le plus récent sur le sujet, celui de Dowling et Leech (2011, p. 43-44), comporte cinq questions, dont deux sont déclinées en dix sous-questions. Il pose d'une part des questions assez directes qui risquent d'être déroutantes pour un manager qui n'a pas (et c'est souvent le cas) suivi de formation supérieure en gestion, mais aussi difficilement compréhensibles et à même de conduire à des réponses, à l'exemple de la question deux, qui adresse probablement les caractéristiques *transparence globale* et *flexibilité* : « *Comment le système de gestion d'audit vous assiste-t-il dans votre rôle d'auditeur ?* », ou encore la question trois, qui concerne sans doute les caractéristiques *réparation* et *transparence interne* et qui est la suivante : « *Y a-t-il des façons pour que le système de gestion d'audit soit amélioré pour vous aider davantage ?* ». Il apparaît donc fort compréhensible que ce guide d'entretien ait été administré à des auditeurs confirmés (*senior auditors*) car une expérience longue, probablement nourrie de difficultés, d'événements imprévus, voire d'échecs, de la fonction et des activités associées nous paraît nécessaire pour être à même de répondre à des questions qu'il n'est pas évident de bien faire correspondre à l'approche de chaque caractéristique telles qu'évoquées (Adler et Borys, 1996, p. 70 et suivantes).

Conclusion et discussion

Nous avons souhaité porter un regard sur ce qui nous semble constituer un apport important de l'approche capacitante en contrôle, à savoir la mise en capacité d'acteurs. Notre intérêt s'est dirigé vers les managers qui sont les principaux destinataires et utilisateurs des

SMG dans les organisations, c'est-à-dire ceux pour lesquels les dispositifs de gestion capacitants déployés doivent permettre de mieux remplir leur mission et maîtriser leurs tâches. À cet effet, il nous est apparu que mettre en capacité des managers-utilisateurs va de pair avec la connaissance de ces acteurs et de leurs besoins, ne serait-ce que pour ceux chargés d'animer les systèmes de contrôle capacitants. Un recensement des travaux de recherche en contrôles capacitants plaide en ce sens. Toutefois, le passage du cadre théorique à la prise en compte des managers-utilisateurs et de leurs besoins ne semble pas évident, et ce pour les raisons qui ont été décrites précédemment. Ainsi, en situation de recherche sur le terrain ce cadre théorique paraît-il difficilement opérationnalisable, activable. C'est pourquoi il nous semble qu'une voie pour interroger les managers-utilisateurs dans le continuum « coercitif-capacitant » en matière de formalisation, au sens de la caractéristique centrale de l'idéal-type bureaucratique wébérien (Adler et Borys, 1996, p. 62 ; Dowling et Leech, 2011, p. 7), serait de recourir à un cadre d'analyse compréhensif faisant fonction d'interface et orienté vers l'utilisateur (notion de *user-oriented*) pour permettre une meilleure compréhension du dispositif déployé au regard des besoins des utilisateurs, et progressivement mettre en lumière ses aspects capacitants à partir de la perception des acteurs les premiers concernés (Benoit, 2013 ; p. 8).

Enfin, le type de capacités adressées par les SMG capacitants reste certainement encore à étudier et circonscrire. Le cadre théorique capacitant initial propose quatre caractéristiques fondamentales, qui ne sont pas nécessairement figées ; des chercheurs proposent ainsi de compléter ce cadre capacitant initial en ajoutant la caractéristique *experimentation* (Wouters et Wilderom, 2008, p. 511 ; Wouters et Roijmans, 2011, p. 710). Sans doute le nombre restreint de travaux conduits sur le terrain s'intéressant en premier lieu aux managers-utilisateurs et les interrogeant indique-t-il que les voies de développement de l'approche capacitante du contrôle sont autant réelles qu'importantes.

Remerciements

Nous tenons à adresser nos remerciements aux professeurs Stéphanie Chatelain-Ponroy et Gérald Naro pour leur présence à chaque étape de l'évolution de nos travaux de recherche ; leurs remarques, conseils et suggestions nous sont très précieux.

Nos remerciements se dirigent également vers Fabien de Geuser qui fut notre discutant lors des ateliers doctoraux du 34^{ème} Congrès de l'AFC et qui continue à nourrir notre dialogue au travers d'échanges pertinents.

Enfin, les riches observations issues de la révision de la première version de cette communication nous ont donné matière à réfléchir et nous avons essayé d'en tenir compte du mieux possible. Que l'équipe d'organisation et de révision pour la préparation du congrès en soit ici remerciée.

Références bibliographiques

Adler, P., (1986). « New Technologies, New Skills ». The Regents of the University of California, *California Management Review*, vol. XXIX (1), automne 1986.

- Adler, P., (1988). « Managing Flexible Automation ». The Regents of the University of California, *California Management Review*, vol. XXX (3), printemps 1988.
- Adler, P., Borys, B., (1996). « Two types of bureaucracy: enabling and coercive ». *Administrative Science Quarterly* 41, p. 61-89.
- Ahrens, T., Chapman, C. S., (2004). « Accounting for flexibility and efficiency: a field study of management control systems in a restaurant chain ». *Contemporary Accounting Research* 21, p. 271-301.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems. A Framework For Analysis*. Boston: Graduate School of Business Administration Harvard University.
- Anthony, R. N., Govindarajan, V., (1998). *Management Control Systems, ninth ed.* Boston: Mc Graw Hill.
- Anthony, R. N., Govindarajan, V., (2007). *Management Control Systems, twelfth ed.* New-York: Mc Graw Hill.
- Arnaud, H., et coll. (2001). *Le contrôle de gestion... en action*. Paris: Liaisons.
- Benoit, B., (2013). La perspective habilitante des systèmes de contrôle de gestion dans des organisations publiques culturelles à l'étranger. 34^{ème} congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Cergy-Pontoise, ESSEC Business School.
- Besson, P., (1990). « *Le contrôle de gestion, la valeur et le contrat : une fonction industrielle en mutation* ». *Gestion industrielle et mesure économique, ECOSIB, Economica*, chapitre 11, p. 183-211.
- Bollecker, M., (2007). « La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives ». *Comptabilité - Contrôle - Audit* tome 13, volume 1, p. 87-106.
- Bouquin, H., (2005a). *Les fondements du contrôle de gestion*. « Que-sais-je ? », 3^{ème} édition, Paris: Presses Universitaires de France, 127 p.
- Bouquin, H., (2005b). « Herméneutiques du contrôle ». 26^{ème} Congrès de l'Association francophone de comptabilité : Comptabilité et connaissances, Lille, France.
- Bouquin, H., (2010). *Contrôle de gestion*. Collection Gestion, 9^{ème} édition, Paris: Presses Universitaires de France, 596 p.
- Broadbent, J., Laughlin, R., (2009). « Performance management systems: a conceptual model ». *Management Accounting Research* 20, p. 283-295.
- Chapman, C. S., (2005). *Controlling Strategy, Management, Accounting and Performance Measurement*. Oxford: University Press.
- Chapman, C. S., Kihn, L.-A., (2009). « Information system integration, enabling control and performance ». *Accounting, Organizations and Society* 34, p. 151-169.
- Chatelain-Ponroy, S., (2008). *Le contrôle de gestion dans des bureaucraties professionnelles non lucratives : une proposition de modélisation*. Habilitation à diriger des recherches, Paris: Université de Paris-Dauphine.

- Chatelain-Ponroy, S., Sponem, S., (2011). « Le contrôle de gestion comme savoir légitime. Étude sur la fabrique d'un mythe rationnel ». *Comptabilité, contrôle et société, Mélanges en l'honneur du Professeur Alain Burlaud*, Paris: Foucher, p. 191-202.
- Chenhall, R. H., (2003). « management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future ». *Accounting, Organizations and Society* 28, p. 127-168.
- Davilo, A., Foster, G., Li, M., (2009). « Reasons for management control systems adoption: Insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies ». *Accounting, Organizations and Society* 34, p. 322-347.
- Dowling, C., Leech, S. A., (2011). « Enabling Audit Process Quality Through Audit Support System Design » (August 17, 2011). Disponible en ligne SSRN : <http://ssrn.com/abstract=1918602>
- Dumez, H., (2013). *Méthodologie de la recherche qualitative*. Paris: Vuibert, 227 p.
- Ellström, E., Ekholm, B., Ellström, P.-E., (2008). « Two Types of Learning Environment: Enabling and Constraining. A Study of Care Work ». *Journal of Workplace Learning*, (20), 2, p. 84-97.
- Falzon, P., (2007). « Enabling safety: issues in design and continuous design ». *Cognition, Technology and Work* 10 (1), p. 7-14.
- Free, C., (2007). « Supply-chain Accounting Practices in the UK Retail Sector: Enabling or Coercing Collaboration? ». *Contemporary Accounting Research* 24 (3), p. 897-933.
- Hald, K. S., Mouritsen, J., (2013). « Enterprise resource planning, operations and management. Enabling and constraining ERP and the role of the production and operations manager ». *International Journal of Operations & Production Management* 23 (8), p. 1075-1104.
- Hopper, T., (1980). « Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures ». *Accounting, Organizations and Society* 5 (4) : 401–411.
- Hopwood, A., (1972). « An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation ». *Journal of Accounting Research* 4, p. 181-216.
- Hoy, W. K., Sweetland, S. R., (2000). « School bureaucracies that work: Enabling, not coercive ». *Journal of School Leadership* 10, p. 524-541.
- Johnson, H., Kaplan, R., (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management*. Boston: Harvard Business School Press.
- Jordan, S., Messner, M., (2012). « Enabling control and the problem of incomplete performance indicators ». *Accounting, Organizations and Society* 37, p. 544–564.
- Justin, J., (2004). « Proposition d'un cadre conceptuel d'analyse des jeux d'acteurs cristallisés dans et par les outils de contrôle ». *Comptabilité - Contrôle - Audit*, numéro thématique de juin, p. 213 à 236.
- Kaplan, R. S., Norton, D. P., (1992). « The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance ». *Harvard Business Review* 70 (1) , p. 71-79.
- Mc Gregor, D., (1960). *The Human Side of Enterprise*. New-York: McGraw-Hill.

Malmi, T., Brown, D. A., (2008). « Management control systems as a package – opportunities, challenges and research directions ». *Management Accounting Research* 19, p. 28-300.

Merton, R. K., (1968). *Social Theory and Social Structure*. New York: The Free Press

Mintzberg, H., (2012). *Structure et dynamique des organisations*. Paris: vingt-troisième tirage, Eyrolles éditions d'Organisation: 434 p.

Mundy, J., (2010). « Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems ». *Accounting, Organizations and Society* 35, p. 299-523.

Naro, G., (1998). « La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire ». *Comptabilité - Contrôle – Audit*, vol. 2, t. 4, septembre, p. 45 à 69.

O'Connor, G. C., Rice, M., (2013). « New Market Creation for Breakthrough Innovations: Enabling and Constraining Mechanisms ». *Journal of Product Innovation Management* 30, p. 209-227.

Orlikowski, W. J., (2000). « Using technology as a practice lens for studying technology in organizations ». *Organization Science* 11, p. 404-428.

Otley, D., Broadbent, J., Berry, A., (1995). « Research in Management Control: an overview of its Development ». *British Journal of Management* 6, numéro spécial de décembre, p. 31-44.

Otley, D., Fakiolas, A., (2000). « Reliance on accounting performance measures: dead-end or new beginning? ». *Accounting, Organizations and Society* 25, p. 497-510.

Ouchi, W., (1981). *Theory Z*. New York: Avon Books

Pesqueux, Y., (2008). « Un modèle organisationnel du changement ? ». *Communication et organisation*, 33, p. 86-92.

Pierce, B., O'Dea, T., (2003). « Management accounting information and the needs of managers. Perceptions of managers and accountants compared ». *British Accounting Review*, vol. 35(3), p. 257-291.

Porter, T. M., (1996). *Trust in numbers: the pursuit of objectivity in science and public life*. Princeton: University Press.

Scapens, R., et coll., (1996). *External Reporting and Management Decisions. A Study of their Inter-relationship in UK Firms*. London: CIMA Publishing.

Simons, R., (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press.

Tessier, S., Otley, D., (2012). « A conceptual development of Simons' Levers of Control framework ». *Management Accounting Research* 23, p. 171-185.

Wouters, M., Wilderom, C., (2008). « Developing performance-measurement systems as enabling formalization: a longitudinal field study of a logistics department ». *Accounting, Organizations and Society* 33, p. 488-516.

Wouters, M., (2009). « A developmental approach to performance measures – Results from a longitudinal field study of a logistics department ». *European Management Journal* 27, p. 64-78.

Wouters, M., Roijmans, D., (2011). « Using prototypes to induce experimentation and knowledge interaction in the development of enabling accounting information ». *Contemporary Accounting Research* 28 (2) , p. 708–736.

Zimmerman, J., (2009). *Accounting for Decision Making and Control* (6^{ème} éd.). New York: McGraw-Hill / Irwin.