La responsabilité sociale de l'enseignant chercheur en contrôle de gestion

Gérald Naro
Université de Montpellier, Montpellier Recherche en Management
gerald.naro@umontpellier.fr

Denis Travaillé
Université Jean Moulin Lyon 3, Centre de Recherche iaelyon Magellan
denis.travaille @univ-lyon3.fr

Cet article vise à s'interroger sur les paradigmes et dogmes managériaux qui fondent la responsabilité sociale de l'enseignant-chercheur en contrôle de gestion. Il montre d'abord que les recherches en contrôle de gestion ont progressivement mis l'accent sur des dimensions humaines et sociales. Il met en lumière ensuite la portée sociétale des recherches en contrôle de gestion. Cependant, l'étude des épreuves d'examen des DCG et DSCG et de celles du concours d'agrégation d'économie et gestion permet de constater une vision instrumentale des enseignements en contrôle de gestion en décalage par rapport aux recherches en contrôle de gestion. Ces observations conduisent à deux préconisations : premièrement, former les futurs contrôleurs de gestion d'une part, dans une perspective pragmatique et d'autre part, à la pensée complexe; deuxièmement, introduire une pensée critique dans la manière d'aborder les problématiques de contrôle de gestion dans les enseignements.
Mots clés : contrôle de gestion, enseignants-chercheurs, monde en transition, programmes de formations, responsabilité sociale et sociétale.

This article aims to question the managerial paradigms and dogmas that underlie the social responsibility of the teacher-researcher in management control. It first shows that research in management control has progressively emphasized human and social dimensions. It then highlights the societal significance of research in management control. However, a study of the DCG and DSCG examination papers and those of the Agrégation of Economy and Management, reveals an instrumental view of management control teaching that is out of step with research in management control. These observations lead to two recommendations: firstly, to develop in the education of future management controllers, a pragmatic perspective and to train them in complex thinking; secondly, to introduce critical thinking in the way management control issues are approached in the courses.
Key words: Management Control, Teacher-Researcher, World in Transition, Curricula, Social Responsibility.

Introduction

La crise sanitaire actuelle liée au COVID-19 est révélatrice d'un monde en transition caractérisé notamment par la transformation numérique, la transition écologique et les mutations sociales. Ces changements sont porteurs d'incertitude et de complexité des situations de gestion. Le contrôle de gestion, comme d'une manière générale les différents systèmes comptables, contribuent tout autant à représenter, qu'à produire le monde dans lequel ils naissent et se développent en tant que pratiques sociales et institutionnelles (Burchell *et al.*, 1980 ; Hopwood et Miller, 1994 ; Chapellier *et al.,* 2018). Dès lors, il devient particulièrement intéressant de s'interroger sur la formation des étudiants en formations initale et continue, qui sont ou seront amenés dans leur pratique professionnelle, à penser, concevoir et mettre en œuvre des systèmes de contrôle de gestion, dans un monde en transition. Plusieurs questions se posent alors concernant tout à la fois les contenus des programmes, les pratiques pédagogiques ou encore, l'intégration de la recherche dans les enseignements. Les nombreux questionnements qui se font jour dès lors que l'on tente de construire une réflexion autour de ces problématiques, soulignent le caractère consubstantiel des dimensions épistémologiques et didactiques dans le champ des sciences de gestion (Dupuy *et al.,* 2006). Cela nous invite alors à nous interroger sur les paradigmes et dogmes managériaux qui fondent la responsabilité sociale de l'enseignant chercheur en contrôle de gestion. Nous verrons ainsi que les recherches en contrôle de gestion ont progressivement mis l'accent sur des dimensions humaines et sociales. Ensuite, nous montrerons que plusieurs courants de recherche en contrôle de gestion se sont positionnés sous l'angle sociétal. Cependant, en se fondant sur deux exemples de programmes de formations, nous constaterons une vision instrumentale des enseignements en contrôle de gestion en décalage par rapport aux recherches en contrôle de gestion. Ces observations nous conduiront à suggérer plusieurs recommandations conduisant à repenser l'enseignement du contrôle de gestion.

Les dimensions humaines et sociales des recherches en contrôle de gestion

L'étude des dimensions humaines et psychosociales du contrôle de gestion est une thématique qui a fait l'objet d'une littérature riche et abondante, et ce, dès les années 1950 à travers les travaux d'Argyris pour la controllership fundation (Argyris, 1953). Soixante et dix ans de recherche sur la comptabilité comportementale[1] mettent ainsi en lumière l'influence du contrôle de gestion sur la personnalité, les attitudes et les comportements dans les organisations et ce faisant, nous alertent sur les risques d'un contrôle de gestion des résultats, par trop autoritaire et pressant. À l'heure où les problématiques de la transition écologique, de la responsabilité sociale des organisations ou de la crise sanitaire, remettent profondément en question le culte d'une certaine vision productiviste et déshumanisée d'une performance érigée en culte du résultat, la problématique de la légitimité du contrôle de gestion est en jeu (Berland, 2014 ; Graeber, 2018). Les enseignants-chercheurs spécialistes des métiers du chiffre sont dès lors en situation de s'interroger sur la performativité de leurs recherches : qu'a-t-on appris et qu'a-t-on fait des enseignements des recherches comportementales en contrôle de gestion ? Leurs apports ont-ils empêché le développement effréné du New Public Management dans les administrations et, plus généralement, du management par les nombres et de la pression à la performance dans les organisations publiques ou privées ? Cela a-t-il alerté les managers et les décideurs

1. Plus connu sous le nom de *« Behavioral Research on Accounting »*, ces recherches se sont intéressées à des questions essentielles dans la pratique du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire tout particulièrement : l'influence de la gestion des objectifs sur la performance et la motivation, la propension des managers au slack budgétaire, l'influence de la participation budgétaire, sur la motivation et la performance. Tout un courant rassemblé sous l'acronyme RAPM *(Reliance on Accounting Performance Measurement)* s'est ainsi intéressé aux conséquences psycho-sociales et organisationnelles du management des performances basé sur la mesure comptable (Georgescu et Naro, 2012).

politiques sur les risques psycho-sociaux que cette conception du management et du contrôle de gestion pouvait entraîner dans les organisations ? La souffrance au travail et le sentiment d'une perte de sens dans les hôpitaux et, plus généralement, dans beaucoup d'entreprises et d'administrations (Cherré *et al.,* 2014 ; Abord de Chatillon et Desmarais, 2012 ; Palpacuer et Seignour, 2012 ; Rivière, 2019) sont là pour nous interpeller sur ces questions.

Nous avons pris comme exemple illustratif les apports de la recherche comportementale en contrôle de gestion. Mais au-delà de cet exemple tout à fait évocateur d'une recherche sur la dimension comportementale du contrôle de gestion, ignorée des praticiens du contrôle de gestion, des managers, des décideurs politiques, comme des consultants et autres experts du management, qu'en est-il de recherches encore plus critiques qui soulignent les dimensions organisationnelles et sociales du contrôle de gestion ? Là encore, nous retrouvons les mêmes remarques et interrogations.

Concernant les dimensions organisationnelles, les travaux de l'école de Carnegie (March et Simon, 1958 ; Cyert et March, 1963 ; March, 1976 ; Simon, 1976) par exemple, pointent les limites de la rationalité dans les modèles de choix et décisions qui s'avèrent d'une importance majeure dans la problématique du contrôle de gestion. Les travaux de March (1976) plus particulièrement, publiés notamment dans son célèbre article sur les technologies de la déraison, sont très intéressants à cet égard en ce qu'ils pointent les limites des dogmes managériaux en situation d'incertitude et d'ambiguïté. Rompant de la sorte avec une vision normative du management, les analyses de March attirent notre attention notamment sur la nécessité de s'affranchir d'une doxa managériale fondée sur un paradigme rationaliste et finaliste. Pour March (1976) en effet, les théories managériales sont fondées sur trois idées inter reliées : la pré-existence d'un but ; la nécessité d'une cohérence, notamment entre fins et moyens ; la primauté de la rationalité, celle-ci prenant son sens au regard des finalités. Nous retrouvons ici les soubassements des représentations traditionnelles du contrôle de gestion, processus visant à permettre aux managers de s'assurer que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience, dans l'accomplissement des buts organisationnels (Anthony, 1965). Le contrôle de gestion, dans sa vision la plus « classique », celle qui s'enseigne en « classe » dans les filières de formation aux métiers du chiffre, s'inscrit ainsi dans la logique de la rationalité substantive (Simon, 1976) et semble ignorer la perspective d'une rationalité procédurale dans laquelle la rationalité des choix prend sens au cœur même des processus de délibération et non plus au regard des buts (Simon). Le contrôle de gestion s'inscrit dès lors dans un paradigme finaliste (Greffet, 2020). Les derniers écrits de Lorino (2018), sur les apports du pragmatisme aux sciences des organisations, vont dans le même sens en questionnant le paradigme représentationniste, auquel nous pouvons rattacher cette vision du contrôle de gestion : *« J'ai progressivement acquis la conviction que la pensée managériale « contrôleuse » s'enracine très profondément, dans des visions rationalistes et idéalistes du monde »* (Lorino, 2018, p. 6). L'approche pragmatiste, pour Lorino (2018), apporte dès lors une alternative au représentationnisme dualiste fondé sur le modèle épistémologique moyens-fins selon lequel les moyens et les fins sont logiquement et temporellement séparables et séquentiels (Lorino, 2018, p. 43). Au-delà du paradigme représentationniste, Lorino nous invite à prendre en considération le paradigme de l'action située : le paradigme actionnel de l'organisation, inspiré des pragmatistes ne nie pas l'existence de décisions, mais il considère plutôt la prise de décision comme un type spécifique d'activité située, complexe, impliquant généralement des interactions entre participants multiples, dialoguant avec une situation mouvante, et influençant mais ne déterminant pas les activités ultérieures (Lorino, 2018, p. 78). Lorino (2018) dans sa vision pragmatiste, nous invite ainsi à reconsidérer le contrôle de gestion à travers une approche située et interactionniste. Comme March (1976), il met l'expérience au cœur des processus de décisions et de contrôle. Il accorde une place centrale aux interactions et aux processus d'apprentissage révélant ainsi le rôle central de l'intelligence collective. En rejetant le dualisme pensée-action pour une vision intégrée de ces deux di-

mensions, il nous offre le cadre théorique de l'enquête, par opposition au contrôle et à la résolution de problèmes. Ce faisant, il ouvre la voie à une approche du contrôle de gestion et du pilotage des organisations particulièrement féconde en situation de complexité et d'incertitude notamment, où les problèmes sont mal définis, les situations indéterminées. Les sociétés modernes sont extrêmement vulnérables. Entre les crises sanitaires, la menace terroriste, l'insécurité informatique, les désastres climatiques, les catastrophes industrielles et écologiques, nos sociétés sont devenues des systèmes complexes qui vivent sous une menace permanente (Perrow, 2007). Dans ce contexte, une vision normative du contrôle de gestion fondée sur un paradigme rationaliste et finaliste est fortement questionnable. Si la gestion devient aujourd'hui une question de cheminement et d'exploration dans un monde qui se dérobe sans cesse sous les pieds des entrepreneurs et des managers, l'enjeu est bien d'une part de nous alerter sur les limites des modèles normatifs de contrôle de gestion, mais aussi, d'autre part, d'inventer une pratique du contrôle de gestion, permettant aux décideurs de décider en situation d'incertitude radicale, de réagir face à des surprises stratégiques, d'explorer des mondes nouveaux. Les écrits de l'école de Carnegie, tout comme les apports des pragmatistes, nous apportent des éclairages pertinents. Mais sont-ils connus des contrôleurs de gestion ? Sont-ils enseignés dans les cursus comptables ?

La portée sociétale des recherches en contrôle de gestion

Les recherches envisagées précédemment permettent de prendre conscience qu'au-delà de ses dimensions technico-économiques et instrumentales, le contrôle de gestion s'inscrit dans des problématiques psychosociales et organisationnelles. Elles nous questionnent, tout en nous fournissant des perspectives, sur la pertinence et les limites des modèles normatifs et rationalistes du contrôle de gestion en situation de complexité, d'incertitude et d'ambiguïté. À travers la recherche en contrôle de gestion, nous mesurons ainsi la portée sociétale d'une pratique qui depuis le début du vingtième siècle a pris une place croissante dans la vie des organisations. La financiarisation de l'économie qui s'est traduite par une primauté donnée aux critères financiers orientés vers la valeur actionnariale dans le secteur privé, ou à l'adoption des principes du New Public Management dans les organisations publiques, a ainsi conforté le rôle du contrôle de gestion dans nos sociétés modernes. La pression à la performance et le management par les nombres ont produit leur lot de souffrance et de désolation. Or, cela on aurait pu le savoir et peut-être même l'éviter. Il aurait suffi pour cela que fussent portés à notre connaissance les travaux en comptabilité comportementale évoqués précédemment, par exemple. Les résultats de ces recherches nous suggèrent que, si l'on n'y prend pas garde, le contrôle de gestion peut avoir des effets dévastateurs sur la qualité de vie au travail et peut engendrer des risques psycho-sociaux (burn-out, suicides, etc.). Un auteur comme Argyris, par exemple, et ce, dès les années 1950, nous précisait qu'au-delà des dépressions nerveuses qu'un contrôle budgétaire autoritaire et pressant peut causer chez les contrôlés, peut s'ajouter une dégradation des relations de travail entre collègues, mais aussi entre supérieurs et subordonnés (Argyris, 1953). Un système d'évaluation des performances et de sanction-récompense centré de façon autoritaire sur des résultats chiffrés, peut donc amener à des conduites contre-productives et peut engendrer un profond mal-être au travail. En favorisant l'individualisme, cela peut également détériorer les solidarités et les relations de travail au sein de l'organisation. Or, et cela est souligné notamment par les approches pragmatistes (Lorino, 2018), les interactions dans l'action collective située et l'intelligence collective constituent des éléments déterminants dans nos sociétés complexes confrontées à l'incertitude.

Les comptables, auditeurs et contrôleurs de gestion, qu'ils soient praticiens ou académiques, ont une responsabilité dans le changement social ; pour le meilleur et pour le pire. Il en découle que ces experts du chiffre doivent s'inviter aux grands débats de société au même titre que leurs collègues sociologues, politologues ou économistes, par exemple. Parce que les dispositifs gestionnaires sont au cœur de l'action et des processus de prise de décision dans les organisa-

tions, les sciences de gestion offrent un angle d'observation original et pertinent pour comprendre des enjeux économiques et sociétaux majeurs. Comment comprendre les politiques de fermeture de site et les décisions de licenciement, si l'on ignore les logiques financières ainsi que les dispositifs, les critères et indicateurs de performance, qui sont à l'origine de ces décisions ? Comment comprendre des phénomènes comme l'absentéisme, les risques psycho-sociaux et, plus récemment, la pénurie de masques et de médicaments, dans les hôpitaux publics, si l'on méconnaît leurs problématiques managériales ? Comment, dans ces mêmes organisations, conduire des analyses et prendre des décisions sur la base des coûts par pathologie, si l'on n'a pas compris que ces derniers sont calculés sur la base d'une méthode de comptabilité analytique hospitalière héritée des sections homogènes du Lieutenant-Colonel Rimailho et si l'on fait abstraction des débats, controverses et innovations, nées du courant de la Relevance Lost durant les années 1980 aux États-Unis. Comment ne pas prendre des décisions sur la base de données de coûts erronées, si l'on n'a pas conscience que la méthode des sections, de par son caractère volumique, se prête aisément à des subventionnements croisés entre pathologies complexes et pathologies standards ? Et, sans aller jusqu'à un tel niveau de détail, peut-on faire fond sur un calcul de coûts consistant à imputer les coûts de sections analytiques sur des groupes supposés « homogènes » de séjours ou de patients, lorsque l'on connaît la part des charges indirectes dans la composition des charges d'un CHU ? Quand on sait que ces considérations micro-économiques ont une portée sur les politiques de tarification et de financement du système de santé publique, les chercheurs en sciences de gestion et les comptables tout particulièrement, ont donc « des choses à dire » sur des questions importantes qui intéressent tout à la fois la gestion et la société.

Le contrôle de gestion se présente ainsi comme une pratique sociale et institutionnelle (Hopwood et Miller, 1994). Il apparaît ainsi tout à la fois comme le reflet et le média des valeurs de la société à un moment donné de son histoire. En tant que tel, il s'inscrit dans une épistémè en ce que ses problématiques expriment les idées, les grands débats et controverses du moment. Pour s'en convaincre, il suffit aujourd'hui de s'intéresser à la question des tensions entre, d'un côté, un modèle néolibéral incarné par un contrôle de gestion et un modèle comptable financiarisés, centrés sur la primauté de la valeur actionnariale et, d'un autre côté, un modèle en émergence, valorisant l'idée d'une performance globale qui met en scène un contrôle de gestion intégré ou équilibré, fondé sur la responsabilité sociale de l'entreprise et la théorie des parties prenantes. Les recherches critiques en contrôle de gestion suggèrent que celui-ci n'est jamais neutre, il est porteur d'une histoire, de valeurs et d'idéologie. Comme l'ont souligné Burchell *et al.* (1980), tout en fournissant une représentation du monde, il participe à sa transformation (Chapellier *et al.,* 2018).

Ainsi, loin d'une vision neutre et instrumentale, comme naturalisée et dépolitisée, le contrôle de gestion et « les comptabilités » plus globalement, revêtent une dimension programmatique (ils s'inscrivent dans un projet sociétal), constitutive et performative (ils transforment les organisations et produisent la réalité). Il existe tout un courant critique dans la recherche comptable qui opère notamment une entreprise de déconstruction et de dénaturalisation des mythes et discours comptables en dévoilant les dimensions irréductiblement politiques et idéologiques, ainsi que les tensions, paradoxes et rapports de domination, qui se cachent sous une apparence de neutralité que nous donne à voir une vision comptable décontextualisée et allant de soi. Les perspectives critiques en comptabilité procèdent ainsi d'une visée émancipatrice, en ce qu'en nous révélant le sens caché d'une apparente neutralité comptable, elles dévoilent les mécanismes par lequel se maintient l'ordre des choses et, ce faisant, s'exerce la domination sociale.

Mais ces recherches critiques sont-elles connues de praticiens et d'experts - souvent auto-proclamés - qui s'expriment dans les médias ou conseillent les entreprises et les administrations, forgeant ainsi le sens commun à travers la production d'une doxa managériale et comptable ? Ces perspectives critiques sont-elles enseignées aux futurs comptables, auditeurs et contrôleurs de gestion ? Ces

interrogations posent avec acuité la question de la responsabilité sociale des enseignants-chercheurs en contrôle de gestion et, tout particulièrement, celle des enjeux du transfert des connaissances issues de la recherche, dans la formation des praticiens, auditeurs, comptables ou contrôleurs de gestion. Elles mettent en lumière la problématique de la portée sociétale des recherches en contrôle de gestion ; celle de leur performativité dans leur aptitude à produire un discours réflexif et émancipateur et à ouvrir la possibilité d'alternatives. Les mots du contrôle de gestion - la valeur, la performance, l'efficacité, la rentabilité, etc. - sont bien souvent naturalisés, comme mis en boîte noire, laissant dès lors s'insinuer des silences socialement structurés. *« Mal nommer un objet, c'est ajouter au malheur de ce monde »,* écrivait Albert Camus. Sans doute, pour guérir les maux de la société de l'audit (Power, 1997), faut-il commencer par questionner et dévoiler le sens des mots. Il en va de la responsabilité de l'enseignant-chercheur en contrôle de gestion.

Une vision instrumentale des enseignements en contrôle de gestion en décalage par rapport aux recherches en contrôle de gestion

À travers l'exemple de recherches, si peu connues des non-académiques, qui positionnent le contrôle de gestion sous l'angle des comportements, de l'organisation et, *in fine*, de la société, se présentent plusieurs interrogations fondamentales qui témoignent de la responsabilité sociale des enseignants-chercheurs en contrôle de gestion. En premier lieu, se pose la question de l'impact et de la performativité des recherches en sciences de gestion et pas seulement dans le seul champ des sciences comptables, dans l'économie et la société. En second lieu, et cela est consubstantiel de la précédente question, il devient impérieux de s'interroger sur le transfert des connaissances produites par la recherche, dans les enseignements et la formation des futurs contrôleurs de gestion qui, à leur tour, seront appelés à pratiquer leur métier, avec éthique, conscience et responsabilité.

Les formations aux diplômes qui conduisent à l'expertise comptable (DCG, DSCG), nous fournissent un premier terrain d'études très intéressant à cet égard.

Par exemple, le programme de l'UE 11 du DCG en contrôle de gestion est presqu'exclusivement consacré aux outils du contrôle de gestion (190 h sur 200h) : le calcul des coûts (80 h), la gestion et le contrôle budgétaires (65h), les autres outils de gestion de la performance (45h). Ces outils sont présentés dans leur version traditionnelle sans qu'ils soient mis en perspective par rapport à un type particulier d'organisation ou une vision critique de leurs hypothèses et la possible utilisation d'autres dispositifs de contrôle (par exemple, les approches ABC/ ABM, la gestion sans budget, l'ABB, le rolling forecast, etc.). Également, cette approche instrumentale conduit à présenter des outils de pilotage de la performance (par exemple, les coûts cachés) en omettant de dire qu'ils devraient s'insérer dans un système de management plus global pour être plus efficaces (par exemple, la démarche socio-économique).

On pourrait dès lors penser qu'une approche moins instrumentale et plus critique du contrôle de gestion apparaisse dans l'UE 3 du DSCG « Management et contrôle de gestion ». Cependant, même si la démarche adoptée est plus globale et moins tournée vers les outils, les développements récents de la recherche en contrôle de gestion sont largement ignorés dans le programme : par exemple, ne sont pas mentionnés ou sont peu discutés, le modèle des leviers de contrôle de Simons, le concept de contrôle capacitant, les packs of control, etc. En outre, quand il est question de modèles intégrés de performance, ces derniers ne sont pas questionnés comme si la quête de performance globale était quasiment évidente. On peut citer pour étayer cela l'exemple des Balanced Scorecards dont la structure n'est bien souvent pas discutée, de même que tout le processus en amont qui peut permettre de l'établir, avec en particulier la carte stratégique dont une illustration est souvent fournie mais sans que l'on comprenne bien les raisons d'être des relations de cause à effet entre les axes ou les indicateurs. De plus, les BSC sont présentés sans lien avec les théories des organisations alors que, dans la littérature de recherche en contrôle de ges-

tion, de nombreux ouvrages et articles y font référence pour débattre de leurs fondements, de leurs conditions d'utilisation et de leurs liens avec les diagnostics internes et externes d'une organisation, ses choix stratégiques et ou l'apprentissage organisationnel.

En outre, si l'on se réfère aux programmes de formation et à une littérature normative à vocation professionnelle ou pédagogique, l'accent est mis sur les outils de contrôle de gestion de la RSE (contrôle de gestion social, contrôle de gestion environnemental, performance globale, etc.).

En DCG, la question de la RSE ou de la RSO n'est pas abordée de manière explicite dans le programme de l'UE 11 en contrôle de gestion. En DSCG, la RSE est abordée principalement sur un plan normatif et sous l'angle des outils de suivi et de pilotage :

- des ressources humaines : le bilan social, les tableaux de bord sociaux, le calcul des écarts sur masse salariale, norme Social Accountability 8000 (sur les conditions de travail) ;
- de la performance environnementale : iso 14 000, iso 28 000, le bilan environnemental ;
- Et de la performance globale : le GRI (Global Reporting Initiative), le bilan sociétal ; le Sustainability Balanced Scorecard).

Un autre exemple nous est donné par le programme du concours externe d'agrégation d'économie et gestion et, plus particulièrement par celui de l'option B, qui porte sur la comptabilité, le contrôle et la finance. Il s'agit là d'un concours de recrutement des futurs professeurs qui enseigneront les disciplines financières et comptables en classes de premières, terminales, en sections de techniciens supérieurs, ainsi qu'en classes préparatoires aux diplômes de l'expertise comptable, notamment. L'enjeu est donc important. Si, depuis peu, les problématiques de la RSE ont été intégrées au programme de l'option B, un effort reste encore à fournir sur l'esprit dans lequel se présentent les études cas, à l'écrit comme à l'oral, dont on peut déplorer le caractère extrêmement technique et instrumental. Fort heureusement, les dimensions de la responsabilité sociale, de même que les dimensions psycho-sociales du management figurent au programme de l'épreuve de Management ; épreuve qui, au demeurant, envisage le management non sans une perspective critique en prise directe avec les grands questionnements et enjeux organisationnels et sociétaux. À la lecture des différents rapports du jury, publiés ces dernières années, il apparaît que les moyennes obtenues par les candidats de l'option B, de même que les barres minimales d'admission, sont relativement faibles en comparaison avec d'autres options telles que l'option A (administration et gestion et gestion des ressources humaines) ou l'option C (Marketing), conduisant le jury à ne pas pourvoir tous les postes mis au concours en option B. Les candidats à cette option peuvent tout à fait « briller » dans les épreuves d'étude de cas de comptabilité finance et, dans le même temps, échouer dans les épreuves de management, d'économie ou de droit. Cela pourrait traduire une hyperspécialisation et un manque de culture générale en économie et management chez les futurs enseignants en comptabilité et contrôle de gestion. Il conviendrait ici de s'interroger sur cette malédiction qui frappe l'enseignement de la comptabilité en France, conduisant à une vision purement normative et instrumentale de cette discipline, pourtant riche par ses enjeux sociétaux.

Il nous faut désormais aborder, tant dans nos recherches que dans nos enseignements, la question de la responsabilité sociale du contrôle de gestion.

Repenser l'enseignement du contrôle de gestion

Ce qui étonne lorsque l'on analyse les progammes de formation aux métiers du chiffre et au contrôle de gestion plus particulièrement, c'est le caractère normatif et instrumental des matières enseignées. Cela porte tout à la fois sur le contenu des matières et sur la nature des évaluations comme en témoignent les épreuves d'examen des DCG et DSCG ou encore celles du concours d'agrégation d'économie et gestion.

Or, comme nous y invitent les enseignements de la recherche, l'incertitude et la complexité du monde révèlent les limites d'une approche purement instrumentale du contrôle de ges-

tion, dès lors que ce dernier est envisagé sous l'angle du paradigme représentationniste (Lorino, 2018) et s'inscrit dans les dogmes managériaux rationalistes (March, 1976).

Or, il est de la responsabilité des enseignants-chercheurs en contrôle de gestion de former de futurs contrôleurs, auditeurs et consultants, appelés à vivre et à travailler dans des sociétés complexes et vulnérables, au sein d'organisations en proie à l'ambiguïté et l'incertitude radicale. La crise sanitaire liée à la pandémie du virus COVID-19 nous a montré combien nos entreprises, nos hôpitaux et notre système de santé étaient fragiles et pouvaient se trouver démunis face à l'incertitude. Mais elle a également mis en lumière l'importance des phénomènes d'auto-organisation et le rôle central de l'intelligence collective dans la flexibilité et la résilience des organisations.

De ces observations, nous pouvons retenir au moins trois leçons complémentaires :

- Il paraît important de former les futurs contrôleurs de gestion dans une perspective pragmatique. Au paradigme représentationnel, il faut substituer le paradigme actionnel. Nous devons former nos étudiants à l'art de l'enquête dans le contexte de l'action située. Les études de cas, par exemple, peuvent partir d'un doute ou d'une situation indéterminée, un malaise existentiel (Lorino, 2018, p. 124). On comprend bien ici que les études de cas d'épreuves du DSCG ou du concours de l'agrégation, dans lesquelles la solution est donnée a priori par l'auteur du sujet et pour ainsi dire déterminée, se prêtent mal à cette perspective. Dans nos études de cas d'annales, l'exercice s'apparente en effet davantage à l'assemblage d'un puzzle qu'à la construction d'un Lego (Naro et Travaillé, 2011). Le candidat, au prix de calculs très techniques et minutieux doit parvenir à assembler les pièces du puzzle et parvenir à la solution attendue par le correcteur.

  On pourrait très bien imaginer que l'exercice s'inscrive plutôt dans la pratique de la construction d'un Lego, durant laquelle l'étudiant face à un problème indéterminé, construit au gré de sa réflexion, mais aussi en interagissant avec d'autres étudiants, dans le cadre de travaux de groupes, une solution plausible. On pourrait aussi envisager des informations nouvelles données au fur et à mesure de l'avancée du cas. Le problème et la solution ne seraient dès lors pas donnés a priori, dans un contexte et des conditions de choix données à l'avance, mais feraient l'objet d'une construction interactive dans le cadre d'une délibération collective par les étudiants. Des mises en situation, dans le cadre de « serious games » construits à partir de problèmes concrets soumis aux étudiants par un entrepreneur par exemple, pourraient s'inscrire dans cette perspective.

- les futurs contrôleurs de gestion doivent être formés à la pensée complexe. Très tôt, ils doivent comprendre que le monde qui les entoure et leur univers décisionnel sont faits de contradictions, de paradoxes et qu'ils doivent envisager les problèmes à plusieurs niveaux (macro, méso, micro), en intégrant dans leurs analyses et leurs actions, de multiples variables en interaction dynamique ; variables qui, au demeurant, relèvent de cadres conceptuels et disciplinaires de nature variée. Ce n'est pas en subdivisant un cursus en unités d'enseignement cloisonnées, chacune possédant son programme et son évaluation, que l'on peut y parvenir. C'est bien vers des études de cas et des épreuves transdisciplinaires qu'il convient de se tourner, semble-t-il. Pour le DSCG qui prétend être un diplôme sanctionnant un niveau équivalent à un master 2, il semblerait utile d'introduire une étude de cas qualitative, croisant des problèmatiques stratégiques, organisationnelles, mais également sociales et environnementales, avec des problématiques financières, comptables et juridiques. Que penser des programmes des DCG/DSCG où les étudiants passent d'un cours où on leur parle de performance globale, de responsabilité sociale et de développement durable, à un cours où il leur est enseigné comme une évidence ou du moins sans prise de distance et sans questionnement, que les buts de l'entreprise et la performance portent exclusivement sur la valeur actionnariale ?

Ce qui est en question ici c'est en définitive le problème de la naturalisation des concepts et, qui plus est, d'une discipline à l'autre.

- Cela nous oriente vers des approches favorisant la pensée critique dans la manière d'aborder les problématiques de contrôle de gestion dans les enseignements. Les enjeux actuels de la pratique du contrôle de gestion, mais aussi de l'audit et de la comptabilité financière, ne peuvent être envisagés indépendamment de l'histoire et du contexte sociologique, politique et idéologique dans lequel cette pratique s'exerce. Des notions comme la performance ou la valeur, fussent-elles financières, économiques, sociales, sociétales ou environnementales, ne vont pas de soi. Il convient de les définir et de les discuter. Que signifie un hôpital rentable, un service postal compétitif ? Que signifie un ratio de productivité du travail ? Les enseignements du management, et du contrôle de gestion tout particulièrement, font appel à des mythes gestionnaires : la création de valeur, la planification stratégique, la direction par objectifs, la motivation et le leadership, la valeur, … la performance globale. Or, comme l'écrivait Roland Barthes, le mythe est une parole dépolitisée. Il nous donne à voir la clarté heureuse d'un monde sans contradictions, sans profondeur, un monde étalé dans l'évidence (Barthes, 1957). Ainsi, par des concepts englobants, des « mots valise » ou l'exposé normatif de « faits indiscutables », les discours gestionnaires et comptables véhiculés dans nos programmes de formation et leurs manuels, tendent à gommer les aspérités que peuvent constituer les controverses et paradoxes de la société et occultent les rapports et conflits de domination qui se cachent derrière l'apparente neutralité des instruments. Ils créent ainsi des « silences socialement structurés » (Power et Laughlin, 1992).

La responsabilité sociale de l'enseignant chercheur passe donc par une entreprise de dénaturalisation et de questionnement maïeutique, dans ses recherches comme dans ses enseignements. En dévoilant ainsi le substrat idéologique, les rapports de domination et la violence symbolique qui peut se dissimuler derrière l'apparente neutralité des instruments comptables, il s'engage alors dans une visée émancipatrice. Mais cela ne peut s'opérer que dans le cadre d'un dialogue permanent entre les acteurs de terrain et les étudiants. Dans la recherche, cela implique des démarches de recherche intervention, de l'observation participante ou non, des approches ethnographiques, par exemple. Cela suppose également que les chercheurs en sciences de gestion participent aux grands débats et questionnements sur des enjeux contemporains. Notamment, les publications destinées au grand public et aux milieux socio-économiques sont très importantes dans cette perspective. Auprès des étudiants, il est essentiel d'introduire des conférences de scientifiques, de penseurs et d'experts sur des questions éthiques, économiques et de société. En cours, les débats et la discussions visant à encourager l'esprit critique ont toute leur place à côté de cours plus techniques.

Conclusion

Cet article avait pour objectif de souligner le décalage entre, d'une part, la nécessité de développer un enseignement de contrôle de gestion contextualisé et distancié, favorisant la pensée complexe et l'esprit critique et, d'autre part, le caractère normatif et totalement déconnecté des réflexions et des avancées de la recherche, qui caractérise les enseignements du contrôle de gestion, tels qu'ils apparaissent dans les programmes de préparation à l'expertise comptable notamment. Face aux tranformations en cours, et tout particulièrement dans un contexte où la transition écologique apparaît comme un enjeu majeur, la question de la responsabilité sociale des enseignants-chercheurs en contrôle de gestion, nous est apparue au centre de ces interrogations. Un tel propos n'est pas exempt de limites et appelle à des investigations plus approfondies, que nous envisageons dans le cadre d'un programme de recherche en cours. Nous nous sommes en effet centrés sur les programmes de préparation à l'expertise comptable (DCG, DSCG). Sans doute pourrait-on objecter non sans raisons, qu'il s'agit là, d'un angle d'analyse très restreint et ce, dans la mesure où, ces formations ont plus comme finalité de former de futurs experts comptables, auditeurs et commissaires aux comptes, que des contrôleurs de gestion. Pourtant, le contrôle de gestion représente bien une unité d'enseignement à part entière

en DCG comme en DSCG, tant il est vrai que les experts comptables, développent au sein de leurs cabinets des activités de conseil en contrôle de gestion où ils interviennent sur des missions liées à la comptabilité de gestion ou à la mise en place de systèmes de reporting et de tableaux de bord, sans occulter également, des missions sur la vérification sociétale et le reporting RSE. De plus, les sujets d'annale et les manuels de préparation au DCG ou au DSCG, occupent une large part, dans l'appareillage pédagogique des professeurs qui enseignent le contrôle de gestion en master Contrôle de Gestion et Audit Organisationnel (CGAO) ou en écoles de commerce. Nombre de contrôleurs de gestion sont diplômés d'un DCG et/ou d'un DSCG, quand ils ne sont pas diplômés d'expertise comptable. La formation à l'expertise comptable garde une large influence dans la formation aux métiers du chiffre, qu'il s'agisse d'audit, de comptabilité financière, de finance d'entreprise, comme de contrôle de gestion.

Au-delà de ces observations, nous envisageons cependant, dans le cadre de nos recherches futures, d'élargir le spectre de nos « terrains » à l'étude des programmes de contrôle de gestion développés dans les écoles de management et dans les masters au sein des universités (masters Comptabilité Contrôle Audit, CGAO, Audit, etc.). Une enquête qualitative par interviews suivie d'une enquête par questionnaire auprès d'un échantillon représentatif des enseignants en contrôle de gestion est en cours d'élaboration. Il nous semble particulièrement intéressant d'étudier dans quelle mesure, les enseignants-chercheurs peuvent s'écarter dans leurs pratiques des programmes officiels (DCG/DSCG) et quelles innovations pédagogiques ils mettent en œuvre. Dans la même perspective, il nous semble tout aussi important d'analyser la part de leurs recherches qui fait l'objet d'un transfert direct dans leurs enseignements. Mais, il nous semble que cela ne serait pas complet si l'on n'interrogeait pas les étudiants, anciens et actuels, de ces filières de formation. Quelles sont par exemple leurs attentes vis-à-vis de question relatives aux enjeux humains, organisationnels et sociétaux de leur formation en comptabilité et contrôle de gestion ? Comment se représentent-ils ces problématiques et quelle importance leur accordent-ils ? Il serait également intéressant d'interroger les professions concernées. Cela d'autant plus, et il s'agit là sans doute d'une limite dans notre réflexion actuelle, que la profession comptable contribue avec des enseignants-chercheurs à constituer les programmes des diplômes de DCG/DSCG. Concernant précisément le contrôle de gestion, ne serait-il pas judicieux qu'une association comme l'Association des Directeurs Financiers et du Contrôle de Gestion, puisse participer à une réflexion sur les programmes ? Dans les pays anglo-saxons, une association comme CIMA par exemple, conduit des réflexions, souvent étayées par les derniers développements de la recherche académique, sur la formation en « management accounting **». D**es méthodologies et des modèles sont alors proposés et cela préside à la préparation d'un diplôme d'expertise en Global Management Accounting (Chartered Global Management Accountant, CGMA). Notre propos est sans doute réducteur dans la mesure où, il ne prend pas en compte les avancées de la recherche en contrôle de gestion sociétal et environnemental, comme en comptabilité environnementale. Il nous est apparu, à la lecture des programmes étudiés que des approches novatrices, telles que la méthode CARE (Rambaud et Richard, 2015) ou celle des *sustainability Balanced Scorecards* (Hansen et Schaltegger, 2016) étaient peu, sinon pas du tout envisagées dans ces programmes. De même, il existe de nombreux travaux de recherche, dont une part non négligeable s'inscrit dans un paradigme critique, sur le reporting extra-financier. Ces travaux mériteraient d'être davantage portés à la connaissance des étudiants dans les filières comptables.

Ces questions intéressent tout à la fois, les professions, les étudiants et diplômés des filières comptables, d'audit et de contrôle de gestion et, au premier chef, les enseignants-chercheurs qui doivent, dans leurs recherches, dans leurs enseignements, comme dans leurs activités de transfert et de valorisation de la recherche, apporter des voies de réponse à des questions qui relèvent des grands enjeux sociétaux actuels et futurs. C'est en cela qu'est posée la question de leur responsabilité sociale. Dès lors, l'enseignant chercheur en sciences de gestion et, pour

ce qui nous intéresse ici, en contrôle de gestion, est confronté à un véritable dilemme (Dupuy *et al.,* 2006). D'un côté, il se doit de répondre aux praticiens et aux étudiants qui sont en attente de réponses et des solutions face aux problèmes bien concrets qu'ils rencontrent dans leur pratique ou à l'occasion de leur stage ou de leur alternance. Cela le conduit vers des approches fonctionnalistes et instrumentales. Mais, d'un autre côté, il ne peut faire abstraction de la dimension sociale, idéologique et politique de ses recherches et de ses enseignements. Cela l'invite alors à adopter des postures épistémologiques et didactiques, plus interprétatives, constructivistes et à s'inscrire dans un paradigme critique. C'est sans doute dans la résolution de ce dilemme que se joue la problématique de la responsabilité sociale de l'enseignant chercheur en contrôle de gestion.

Références bibliographiques

Abord de Chatillon, E. & Desmarais, C. (2012). Le Nouveau Management Public est-il Pathogène ?, *Management International*, Montréal, 16(3), Spring.

Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems, A Framework for Analysis*, Division of Research, Boston: Harvard University.

Argyris, C. (1953). Human problems with budgets, *Harvard Business Review*, 31(1), 97-110.
Barthes, R. (1957). *Mythologies,* coll. Points, Paris : Éditions du Seuil.

Berland, N. (2014). *Le contrôle de gestion*, Que Sais-Je ? Paris : Presses Universitaires de France.

Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J., Nahapiet, J. (1980). The role of accounting in organizations and society, *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 5-27.

Chapellier, P., Dupuy, Y., Gillet-Monjaret, C., Mazars-Chapelon, A., Naro, G., Nègre, E. (2018). *Comptabilités et Société. Entre représentation et construction du monde*, Paris : Éditions EMS.

Cherré, B, Laarraf, Z., Yanat, Z. (2014). Dissonance éthique : forme de souffrance par la perte de sens au travail, *Recherches en Sciences de Gestion*, 100, 143-172.

Cyert, R.M. & March, J.G. (1963). *A Behavioral Theory of the Firm*, Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall.

Dupuy, Y., Lacroix, M., Naro, G. (2006). Identités et dilemmes de l'enseignant-chercheur en sciences comptables, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 12(2), décembre, 9-26.

Georgescu, I. & Naro, G. (2012). Pressions budgétaires à l'hôpital : une étude qualitative du concept de « RAPM » auprès de praticiens hospitaliers, *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 18, vol. 3, 67-95.

Graeber, D. (2018). *Bullshit Jobs: A Theory*, Allen Lane.

Greffet, C. (2020). *Le contrôle par les résultats d'une entité locale à l'épreuve de sa définition Vers une conceptualisation non finaliste des systèmes de pilotage*, Thèse de doctorat de sciences de gestion, IAE, Université Panthéon-Sorbonne, Paris, mars.

Hansen, E. G. & Schaltegger, S. (2016). The sustainability balanced scorecard: A systematic review of architectures, *Journal of Business Ethics*, 133(2), 193–221.

Hopwood, A. & Miller, P. (1994). *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge Studies in Management, Cambridge.

Lorino, P. (2018). *Pragmatisme et Étude des Organisations*, Paris : Economica.

March, J.G. & Simon, H.A. (1958). *Organizations*, New York: Wiley.

March, J.G. (1976). The Technology of Foolishness, *In* March J.G., Olsen J.P., *Ambiguity and Choice in Organizations*, Bergen: Universitetsforlaget, Chapter 5.

Naro, G. & Travaillé, D. (2011). Le Balanced Scorecard à l'épreuve de l'expérience. De l'assemblage d'un « puzzle » à la construction d'un « Lego », *Revue Française de Gestion*, 37(210), février, 65-80.

Palpacuer, F. & Seignour, A. (2012). Quand rhétorique managériale rime avec violence sociale: Le cas d'une restructuration dans les télécommunications, *Revue Française de Gestion*, 38(220), janvier, 149-163.

Perrow, C. (2007). *The Next Catastrophe*, Princeton, New Jersey: Princeton University Press.

Power, M. (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford: Oxford University Press.

Power, M. & Laughlin, R. (1992). *Critical Theory and Accounting*, *In* Alveson N., Wilmott H. (dir.), *Critical Management Studies*, 113-135, London: Sage

Rambaud, A. & Richard, J. (2015). The "Triple Depreciation Line" instead of the "Triple Bottom Line": Towards a genuine integrated reporting, *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 92-116.

Rivière, A. (2019). Tensions de rôle et stress professionnel chez les cadres de santé à l'hôpital public - L'effet modérateur des stratégies d'ajustement, *Revue Française de Gestion*, 45(282) (Juin-Juillet).

Simon, H.A. (1976). From substantive to procedural rationality, *In* Kastelein, T.J., Kuipers, S.K., Nijenhuis, W.A., Wagenaar, G.R. (eds), *25 Years of Economic Theory*, Boston, Ma.: Springer.

Gérald NARO
Professeur des universités en sciences de gestion à l'Institut Montpellier Management, Université de Montpellier, où il occupe les fonctions de Directeur Adjoint en charge de la recherche. Membre de Montpellier Recherche en Management, il co-dirige la chaire Management et Entrepreneuriat Responsables du LabEx Entreprendre. Il dirige la mention Contrôle de Gestion et Audit Organisationnel au sein de l'Institut Montpellier Management ainsi que le Master Management, Parcours Management de la Transition Écologique et de l'Économie Circulaire. Ses recherches et ses principales publications portent sur les *balanced scorecards* et, plus généralement, sur le contrôle de gestion stratégique. Il développe actuellement des recherches sur le pilotage de la performance globale ainsi que sur les stratégies de durabilité des écoles de management. La question de la responsabilité sociale de l'enseignant-chercheur en sciences comptables, dans une société complexe confrontée à l'incertitude et parcourue par les problématiques de la transition écologique et solidaire ou de la transformation numérique, est au cœur de ses préoccupations de recherche.

Denis TRAVAILLÉ
Professeur agrégé des Universités en Sciences de Gestion à l'iaelyon, Université Jean Moulin Lyon 3, où il occupe la fonction de Directeur de la mention Finance. Ancien directeur du Centre de Recherche iaelyon Magellan, il est actuellement responsable scientifique de l'équipe de recherche thématique « Performance durable ». Ancien élève de l'ENS Cachan et ancien directeur du Master Contrôle de Gestion et Nouveaux Systèmes Technologiques de l'IAE de Montpellier, ses enseignements portent sur le contrôle de gestion. Ses recherches et ses principales publications portent sur les liens entre contrôle de gestion, logistique et processus stratégiques. Dans ses travaux de recherche les plus récents, il interroge le lien entre contrôle de gestion, écoles de management et Responsabilité sociétale des organisations.