

INTRODUCTION

Selon une certaine image classique, le contrôle de gestion se limiterait à une pratique objective de prise d'informations de la réalité des organisations. Sous ce regard, le contrôle de gestion ne serait alors que le témoin impartial de l'activité organisationnelle dont il prendrait la mesure des résultats par des indicateurs de performance, indicateurs largement financiers consignés dans des rapports comptables aussi précis que rigoureux. Ces rapports seraient, bien sûr, utiles pour la gestion des opérations, mais ils ne trouveraient leur véritable fondement que dans le lien historique qui unit les investisseurs aux destinées de l'organisation¹. En effet, pour avoir accès aux ressources financières requises par son développement, l'organisation doit pouvoir témoigner de l'efficacité de sa gestion et c'est précisément là qu'interviendrait le contrôle de gestion. En garantissant aux investisseurs que les ressources financières qu'ils engagent dans l'organisation sont bien utilisées et, surtout, qu'elles donneront les fruits escomptés en termes de retour sur investissement, le contrôle de gestion jouerait, en quelque sorte, un rôle de fiduciaire qui permettrait de maintenir un lien de confiance entre l'organisation et ses investisseurs. À l'interne, le contrôle de gestion s'assurerait que les intérêts des investisseurs sont bien compris en tenant essentiellement un rôle de vérification du bon usage des ressources et des processus administratifs et que, du coup, les éventuels bénéfices que doivent générer les ressources seront bel et bien au rendez-vous.

Sous le regard classique, le contrôle de gestion assumerait donc un double rôle de fiduciaire et de vérificateur qui, en fondant ses analyses sur la rigueur comptable², ferait le bilan des ressources utilisées par les acteurs organisationnels, des actions qui les mobilisent et des résultats financiers qui en découlent. Largement en retrait du jeu organisationnel, ce rôle clas-

¹ Pour une description doublée d'une analyse du rôle classique du contrôle de gestion, voir: Boisvert, H. et M.-A. Caron, *Redéfinir la fonction finance-contrôle en vue du XXI^e siècle*, Montréal, Les Éditions Transcontinental, 1995.

² Cet ancrage dans l'univers comptable est décrit de la façon suivante par Koontz et O'Donnell: « Comme la finance est la pierre angulaire de l'entreprise commerciale, les contrôles financiers constituent la norme objective la plus importante de la réussite des plans. De plus, les mesures financières résument selon un dénominateur commun, les données relatives à la réalisation d'un certain nombre de plans. Elles indiquent, de façon exacte, les dépenses totales consacrées à la réalisation des buts. » Koontz, H. et C. O'Donnell, *Management*. Paris: McGraw-Hill, 1980: 567.

Le contrôle de gestion

sique serait précisément ce qui permettrait de produire des informations objectives, informations sur lesquelles pourrait se construire une relation de confiance durable et productive entre les investisseurs et l'organisation.

Ainsi, au regard du portrait classique, le contrôle de gestion se limiterait à un rôle d'observateur attentif et méticuleux de l'action des membres de l'organisation ou, au mieux et le cas échéant, à celui d'un arbitre impartial qui sans relâche donnerait l'heure juste et tracerait les frontières objectives du jeu organisationnel en calculant le coût de revient des produits ou services, en produisant une comptabilité des ressources utilisées, en élaborant des budgets et des états financiers et en calculant les coûts standards et le retour sur investissement conséquent de l'activité organisationnelle³. Le rôle classique du contrôle de gestion serait également empreint d'une logique cybernétique selon laquelle, par un retour constant sur les résultats de l'action⁴, les informations produites permettraient les nécessaires ajustements requis pour garder le cap sur des cibles préalablement planifiées⁵.

Dans un monde jadis dominé par une économie industrielle en forte croissance, le regard classique du contrôle de gestion trouvait alors très clairement sa pertinence. En effet, les pratiques traditionnelles du contrôle de gestion permettaient une saine gestion des ressources et contribuaient ainsi à instituer le nécessaire climat de confiance entre les investisseurs et les organisations. Toutefois, dans une économie maintenant mondialisée, largement fondée sur l'information et le savoir et en incessante transformation, le contrôle de gestion ne peut plus reposer sur les seules techniques conçues pour une autre époque⁶. De nos jours, le *responsable du contrôle*

³ Pour une description de ces techniques classiques, voir : Boisvert, H., Laurin, C., Mersereau, A., Brouillette, M.-C., Caron, M.-A. et R. Jacques, *La comptabilité de management*, Montréal, ERPI, 2011.

⁴ Ce retour sur l'activité organisationnelle a été historiquement mis en évidence par Henri Fayol de la façon suivante : « Le contrôle consiste à vérifier si tout se passe conformément au programme adopté, aux ordres donnés et aux principes admis. Il s'applique à tout, aux choses, aux personnes, aux actes. » Fayol, H., *Administration industrielle et générale*, Paris, Dunod, 1979 : 133 [1917].

⁵ Anthony et Dearden, décrivent cette mécanique cybernétique de la façon suivante : « A control system is a system whose purpose is to maintain a desired state or condition. Any control system has at least these four elements: (1) A measuring device which detects what is happening in the parameter being controlled, that is, a detector; (2) A device for assessing the significance of what is happening, usually by comparing information on what is actually happening with some standard or expectation of what should be happening, that is, a selector; (3) A device for altering behavior if the need for doing so is indicated, that is, an effector; (4) A means for communicating information among these devices. » Anthony, R.N. et J. Dearden, *Management Control Systems*, Homewood, Ill., Richard D. Irwin, 1976 : 3-4 [1965]. De plus, il est à noter que Norbert Wiener, le fondateur de la cybernétique la définissait comme étant la science du contrôle et de la communication chez l'animal et la machine. Voir : Wiener, N., *Cybernetics or Control and Communication in the Animal and the Machine*, New York: John Wiley, 1948.

⁶ Ainsi, selon, Johnson et Kaplan : « By 1925 virtually all management accounting practices used today had been developed: cost accounts for labor, material, and overhead; budgets for cash, income, and capital; flexible budgets, sales forecasts, standard costs, variance analysis, transfer prices, and divisional performance measures. » Johnson, H. T. et R. S. Kaplan, *Relevance Lost, The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Harvard Business School Press, 1987 : 12.

Introduction

*de gestion*⁷ doit pouvoir lire la complexité de l'organisation et de son environnement. Ce faisant, il doit devenir un véritable acteur du jeu organisationnel qui contribue à façonner les décisions plutôt qu'un vérificateur qui se limite à en tracer le bilan de façon à rassurer les investisseurs.

Le nouveau rôle du contrôle de gestion

Si l'image classique du contrôle de gestion correspond toujours à une certaine part de la réalité de la pratique, elle est toutefois très partielle. En effet, le contrôle de gestion d'aujourd'hui continue certes à tenir un rôle de fiduciaire et de gardien de l'efficacité organisationnelle, mais il ne peut plus se borner à jouer un rôle purement mécanique d'observateur attentif et objectif des résultats du jeu organisationnel⁸. Le contrôle de gestion doit maintenant aller au-devant de l'action en favorisant la prise de décision qui en est le cœur. Informer la décision plutôt que de se limiter à prendre objectivement la mesure de ses résultats, voilà la nouvelle mission du contrôle de gestion⁹. Cela dit, même ce déplacement des résultats de l'action vers l'information requise pour la prise de décision ne saurait suffire pour propulser le contrôle de gestion au cœur de l'action. En effet, pour gagner en pertinence et en influence, le contrôle de gestion doit aller au-delà de ce rôle d'information et prendre le risque de s'engager dans le jeu organisationnel en formulant des recommandations qui deviendront des leviers d'action. D'ailleurs, sans cet engagement dans le jeu organisationnel, sans une participation franche et ouverte, les informations produites par le contrôle de gestion seront toujours perçues comme étant froides, distantes et

⁷ L'étiquette vague de *responsable du contrôle de gestion* témoigne de l'ambiguïté de ce rôle comme l'ont, d'ailleurs, noté Anthony et Dearden: «We shall use the word "controller" as the name for the person who is responsible for the design and operation of an organization's information systems. This use is only for convenience in exposition, for in practice there are all sorts of variations in nomenclature. The person who has the title of controller may in fact be responsible for all information systems, or he may be responsible for only some of them. In some organizations, a person with the title of information systems manager may be largely responsible for the function, and the controller may be responsible only for accounting systems. In other organizations, a person with the title of financial vice president has overall responsibility for information systems.» Anthony, R.N. et J. Dearden, *Management Control Systems*, Homewood, Ill., Richard D. Irwin, 1976: 52.

⁸ Ici, nous sommes conscients que nous prêtons des intentions et une volonté à ce qui n'est qu'un processus technique, à savoir le contrôle de gestion. Bien sûr, le contrôle de gestion n'a pas à proprement parler d'intention et de volonté. Ce sont les responsables du contrôle qui ont des intentions et une volonté. Toutefois, nous recourons à ce raccourci discursif qui consiste à personnaliser le processus de contrôle, à le réifier en quelque sorte, car au regard de la variété des dénominations qui désignent ceux et celles qui assument la responsabilité du contrôle de gestion, cela nous paraissait un procédé légitime et, surtout, une façon de faire qui permet d'alléger le texte.

⁹ L'idée selon laquelle le contrôle de gestion ne se limite pas à un rôle de prise objective d'informations, mais vise plutôt à influencer l'action des gestionnaires a été historiquement formulée par Anthony selon les termes suivants: «Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation.» Anthony, R.N., *The management Control Function*, Boston: Harvard University Press, 1988: 10.

Le contrôle de gestion

objectives, expurgées de toutes les contingences et impératifs qui caractérisent l'action et la facilitent. D'une certaine façon, sans un engagement dans l'action, les informations produites par le responsable du contrôle de gestion ne seront donc pas ce que recherchent les décideurs, à savoir un regard riche et utile qui traduit bien toute la complexité de l'organisation, des incitatifs à l'action, des ressources qui permettent de convaincre les uns et les autres de s'engager dans le jeu organisationnel et des leviers de mobilisation¹⁰.

Tenir un rôle actif implique donc que le responsable du contrôle de gestion puisse mettre au jour tous les ressorts du jeu organisationnel et, surtout, qu'il puisse offrir à ses gestionnaires une compréhension pertinente de ses enjeux. Le contrôle de gestion doit notamment mettre à la disposition des acteurs organisationnels les informations qui favorisent leurs actions, informations qui non seulement lèveront le voile sur les résultats de l'action, mais qui attireront l'attention sur les relations entre les décisions, l'action et les résultats¹¹. Bien sûr, en logeant l'influence de la gestion au centre de sa pratique, le contrôle de gestion n'a pas pour autant à abdiquer les pratiques historiques qui ont fait leurs preuves et assurées sa légitimité. Toutefois, pour gagner en pertinence et en influence, il ne peut plus s'en contenter. Le contrôle de gestion ne peut plus se limiter à une logique financière de vérification interne qui mise sur un processus budgétaire de l'utilisation des ressources, processus qui trop souvent occulte la complexité de la réalité de l'organisation au profit de la seule rigueur comptable¹².

¹⁰ Johnson et Kaplan témoignent des insuffisances du contrôle de gestion traditionnel de la façon suivante: « Many short-term measures are appropriate for motivating and evaluating managerial performance. It is unlikely, however, that monthly or quarterly profits, especially when based on the practices mandated and used for external constituencies, would be one of them. Today's management accounting systems provide a misleading target for managerial attention and fail to provide the relevant set of measures that appropriately reflect the technology, the products, the processes, and the competitive environment in which the organization operates. Originally designed earlier in this century to help coordinate the diverse activities of emerging vertically integrated enterprises, financial measures such as return on investment (ROI) have become for many organizations the only measure of success. Financial managers, relying exclusively on periodic financial statements for their view of the firm, become isolated from the real value creating operations of the organization and fail to recognize when the accounting numbers are no longer providing relevant or appropriate measures of the organization's operations. » Johnson, H. T. et R. S. Kaplan, *Relevance Lost*, Boston, Harvard Business School Press, 1987: 3.

¹¹ Bouquin formule cette idée de la façon suivante: « Les dirigeants attendent du contrôle organisationnel non seulement une bonne maîtrise des processus qui relie décisions, actions et résultats, mais, à terme, une meilleure *connaissance des résultats* qu'il est pertinent de poursuivre ainsi qu'une meilleure *connaissance des relations* existant entre les résultats recherchés et des actions à entreprendre. » Bouquin, H., *Le contrôle de gestion*, 4^e édition, Paris: PUF, 1998: 32.

¹² Bouquin soulève les insuffisances du contrôle budgétaire et l'importance d'inscrire le contrôle dans une logique plus riche, notamment par le recours aux techniques de *benchmarking*: « S'évaluer par rapport à soi-même en comparant ses prévisions et ses réalisations reste sans aucun doute un gage de bonne tenue des comptes. Mais cela ne passe plus pour une réelle appréhension de la performance: le *benchmarking*, qui consiste à s'étalonner par rapport au meilleur, devient une norme incontournable. Quant à la machine budgétaire, lourde, lente broyeuse de chiffres plus ou

Introduction

Le contrôle de gestion doit maintenant construire des façons de faire qui répondent aux nouvelles exigences d'organisations devenues complexes et qui doivent continuellement se renouveler de façon à être toujours plus efficaces, davantage concurrentielles et suffisamment agiles pour rapidement adopter les meilleures pratiques qui ont cours dans les autres organisations et saisir les nouvelles occasions que façonne un environnement qui ne cesse de se transformer à un rythme de plus en plus soutenu¹³.

Pour gagner en influence, le contrôle de gestion doit donc inscrire son action au cœur même du jeu organisationnel. C'est ainsi que le contrôle passera d'un rôle d'observateur du résultat de l'action des autres à celui d'acteur dont le résultat escompté consistera à influencer en temps réel tout le déroulement du jeu organisationnel¹⁴. Ici, il ne s'agit donc plus de faire, après coup, le bilan des activités et de signaler au passage quelques nécessaires ajustements, mais bien d'agir quotidiennement pour influencer la prise de décision et d'ainsi participer aux résultats dont il faudra éventuellement faire le bilan, bilan toujours provisoire et partiel.

En s'engageant dans l'action, ce que le contrôle de gestion perdra en objectivité, il le gagnera en pertinence et en influence. En effet, en produisant des informations qui influenceront la prise de décision, en recherchant expressément cette influence, l'action du contrôle de gestion trouvera alors sa pleine pertinence bien davantage dans l'action que dans la mesure objective des résultats de celle-ci. Toutefois, cela ne signifie pas que les informations produites seront dénuées de tout fondement objectif, mais dès lors que leur finalité n'est plus d'être le témoin *a posteriori* des résultats de l'action pour plutôt devenir des leviers *a priori* d'action, voire même des parties

moins incertains, elle tend maintenant à être suspectée : aide-t-elle à améliorer les performances ? N'est-elle pas plutôt l'enjeu d'une grande négociation rituelle ? N'a-t-elle pas été conçue surtout pour les entreprises riches, celles qui pouvaient, grâce à elle, en s'entourant d'un cérémonial technocratique, distribuer à chaque responsable sa part d'un excédent (*slack*) ? Et d'un excédent pris à qui ? A l'actionnaire, répond la pensée d'aujourd'hui. » Bouquin, H., *Le contrôle de gestion*, 4^e édition, Paris : PUF, 1998 : 9-10.

¹³ Récemment, Simons soulignait en ces termes la nécessité de transformer l'image classique du contrôle : « Notwithstanding recent advances in theories of organization and strategy, the tenor of management control reaches back to the 1960s. A "command-and-control" rhetoric underlies phrases associated with traditional management control: top-down strategy setting, standardization and efficiency, results according to plan, no surprises, keeping things on track. But command-and-control techniques no longer suffice in competitive environments where creativity and employee initiative are critical to business success. Increasing competition, rapidly changing products and markets, new organizational forms, and the importance of knowledge as a competitive asset have created a new emphasis that is reflected in such phrases as market-driven strategy, customization, continuous improvement, meeting customer needs, and empowerment. » Simons, R., *Levers of Control*, Boston, Harvard Business School Press, 1995 : 3.

¹⁴ Bouquin va jusqu'à qualifier de composante clé de la *Corporate Governance* ce rôle actif du contrôle de gestion : « Le contrôle de gestion aide (...) les managers à comprendre l'avenir et à agir en conséquence (...) (il) aide aussi les managers à orienter, sinon à maîtriser, les actions de leurs collaborateurs et partenaires (...) De ce fait, le contrôle de gestion apparaît comme une composante clé de ce qu'il est désormais convenu d'appeler le gouvernement des entreprises (*corporate governance*). » Bouquin, H., *Le contrôle de gestion*, 4^e édition, Paris, PUF, 1998 : 21-22.

Le contrôle de gestion

prenantes de l'action, elles cesseront forcément d'avoir le nécessaire recul que commande une certaine objectivité. En outre, dès que les informations s'inscrivent dans le jeu organisationnel, elles deviennent alors tout à la fois des ressources mobilisées par les acteurs et un enjeu de leurs relations de pouvoir. Bien sûr, si en voulant devenir un acteur influent du jeu organisationnel, le contrôle de gestion ne cherche pas à tourner le dos à l'objectivité de sa démarche, il reste qu'elle sera inévitablement questionnée. Car il faut bien le reconnaître, la dynamique de l'influence en est une qui se joue dans les deux sens. Si en participant au jeu organisationnel, le contrôle de gestion gagne en influence, alors en retour les acteurs organisationnels tenteront toujours de l'influencer de façon à ce que les informations qu'il produit puissent leur assurer une place de choix dans le jeu organisationnel¹⁵. Il n'y a pas moyen d'échapper à cette logique politique, car tel est le prix à payer pour avoir le droit de s'engager dans le jeu organisationnel.

Les nouvelles frontières du contrôle de gestion

Corrélativement à la redéfinition de son rôle au sein des organisations, le contrôle de gestion doit étendre les frontières de sa pratique hors les sentiers battus. En fait, dans un monde où la seule véritable stabilité se trouve dans le changement permanent, dans un univers économique marqué par une mondialisation des échanges où la moindre petite différence peut faire toute la différence entre le succès ou l'échec, le contrôle de gestion n'a pas d'autres choix que de s'ouvrir à de nouveaux territoires de réflexion, à de nouveaux espaces d'intervention¹⁶.

¹⁵ Cette relation de pouvoir peut aussi s'interpréter comme une relation de communication. Ainsi selon Johnson et Kaplan: « The organization's management accounting system serves as a vital two-way communication link between senior and subordinate managers. It is the means by which senior executives communicate the organization's goals and objectives to subordinate and decentralized managers. In the reverse direction, the management accounting system is the channel by which information about the firm's product performance and production efficiencies is reported to upper levels of management. Further, managerial compensation and promotion decisions are usually based on the numbers reported by the management accounting system. » Johnson, H. T. et R. S. Kaplan, *Relevance Lost*, Boston, Harvard Business School Press, 1987: 4.

¹⁶ Ainsi selon Bouquin: « Le contrôle de gestion d'aujourd'hui est né du besoin de manœuvrer efficacement des organisations complexes pour en préserver la performance économique. La plupart des entreprises, comme d'autres organisations, publiques et privées, se trouvent confrontées depuis longtemps à un environnement qu'elles doivent anticiper, choisir, sinon tenter d'influencer, pour survivre et remplir leurs missions. *Leurs dirigeants ont besoin d'information d'aide à la décision et spécialement d'aide à l'anticipation*. C'est une première mission du contrôle de gestion; elle répond à un besoin général, qui touche même les très petites entreprises: savoir où l'on est, mesurer et évaluer sa performance économique, identifier les points forts, les risques et les voies de progrès, décrypter l'avenir, choisir une solution, fixer un objectif. L'enjeu est de mettre en cohérence les capacités de l'organisation et les potentialités de l'environnement. Cette nécessité est d'autant plus marquée que l'environnement change vite, que les dirigeants ne le pratiquent pas directement (en rencontrant des clients, des fournisseurs, etc.), que les compétences à détenir sont périssables, les performances à réaliser discriminantes, que la réactivité est faible et les manœuvres délicates. » Bouquin, H., *Les fondements du contrôle de gestion*, Paris: PUF (Que sais-je?), 2011: 3-4.

Introduction

Le contrôle de gestion doit maintenant contribuer à façonner l'avenir des organisations en se fondant sur l'action de ses membres et en l'alimentant sans cesse d'informations qui suscitent la réflexion, favorisent l'apprentissage et invitent à l'action, voire au dépassement de chacun¹⁷. Plus que jamais et sans pour autant nier sa compétence propre, le responsable du contrôle de gestion doit devenir un véritable partenaire¹⁸ des décisions organisationnelles en logeant en son centre les habiletés de gestion susceptibles de favoriser l'amélioration continue des décisions et conséquemment celle de la performance organisationnelle¹⁹.

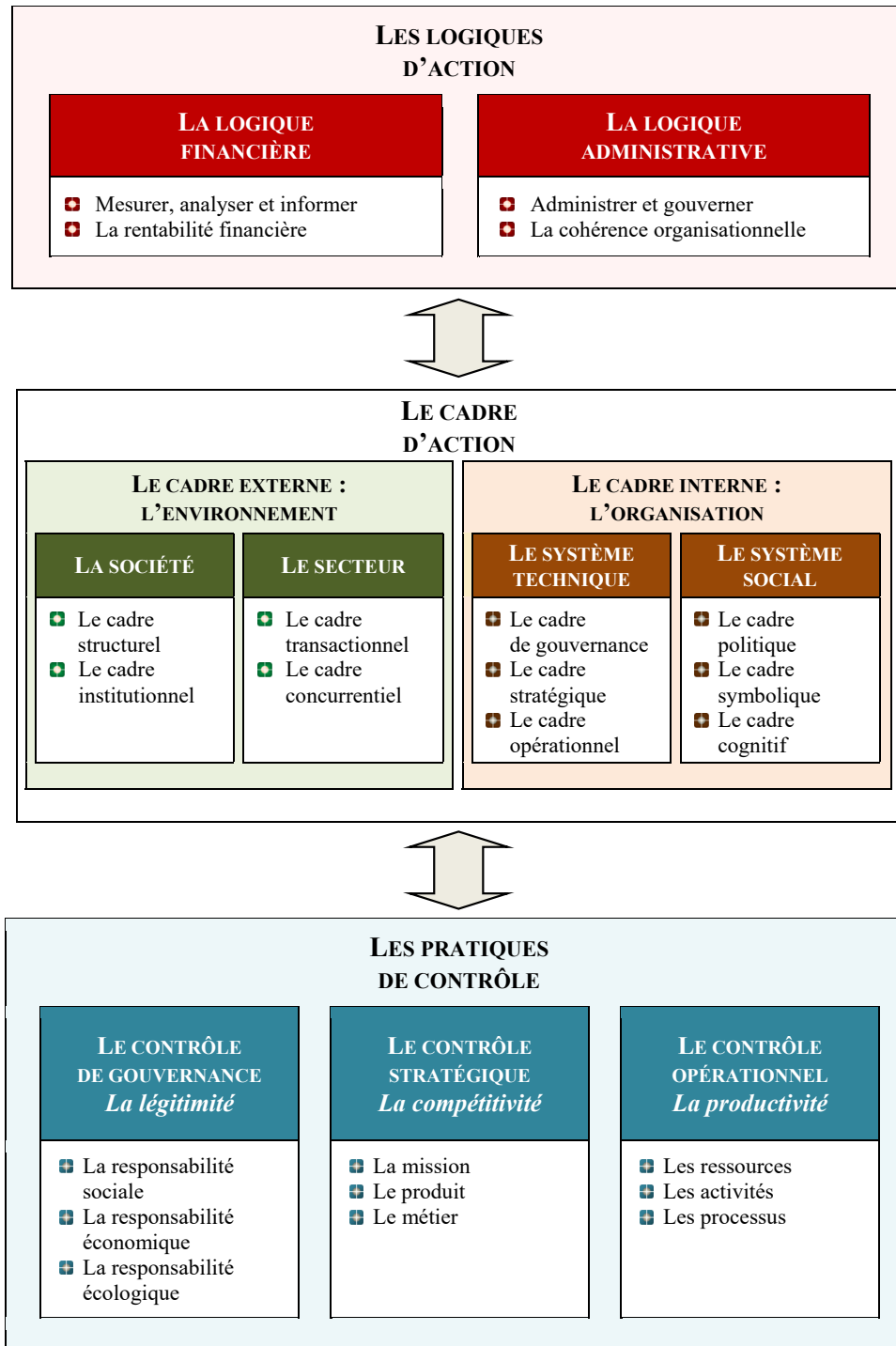
Pour parvenir à jouer un rôle significatif dans la prise de décision organisationnelle, le contrôle de gestion doit donc intégrer la logique administrative qui est au principe du management à la logique financière qui a historiquement fait son succès. Ce faisant, le contrôle de gestion se démarquera des pratiques comptables à saveur financière et assurera sa pertinence dans l'univers du management. Comme l'illustre la figure suivante, c'est l'objectif du présent livre, que d'explorer le croisement des logiques qui doit être au principe des pratiques de contrôle de gestion.

¹⁷ Ce nouveau rôle Merchant et Van der Stede en brosse les contours de la façon suivante: « Most organizations today operate in vastly more uncertain (less programmable) environments, ones that require agility to respond to rapidly changing customer-driven demands. Customer-driven organizational processes also require multi-functional, cross-departmental problem solving and coordination characterized by greater interdependencies across tasks and entities within organizations. Many firms have responded to these challenges by implementing so-called "new" manufacturing processes, including flexible manufacturing systems (FMS), just-in-time production (JIT), total quality management (TQM), and elimination of non-value-added activities. While these new processes are designed to streamline production processes and eliminate buffers (inventories), they have also shifted the control focus. In order to be responsive, line personnel must exercise more control. As a result, firms that use the new manufacturing processes tend to have flat organization structures and use few formal work rules and less hierarchical control. Jobs lose much of their formal definition; duties are continuously redefined; the number of middle managers is reduced; and the workforce is asked to be adaptive. There is less top-down monitoring; more teamwork; more coordination through personal, lateral channels rather than by standard operating procedures; less rewards based on individual performance; and greater use of control through socialization mechanisms. The result is that the production environment is more adaptive as the workforce is encouraged to solve problems and implement solutions. But the management control systems must be implemented more loosely, particularly with respect to behavior-constraining action controls, because actions are less programmable. » Merchant, K.A. et W.A. Van der Stede, *Management Control Systems*. NY: Prentice Hall, 2007: 725.

¹⁸ Ici, il importe de souligner que la contribution du responsable du contrôle de gestion s'inscrit dans une logique de relations d'autorité dans laquelle le responsable du contrôle de gestion tient le rôle de conseiller auprès des détenteurs de l'autorité décisionnelle, ce que Anthony et Dearden décrivent de la façon suivante: « The controller function is a staff function, not a line function. Although the controller is usually responsible for the design and operation of the *system* by means of which control information is collected and reported, the *use* of this information in actual control is the responsibility of line management. » Anthony, R.N. et J. Dearden, *Management Control Systems*, Homewood, Ill., Richard D. Irwin, 1976: 54 [1965].

¹⁹ Simons propose d'enrichir le rôle du contrôle de gestion par le recours à quatre catégories de leviers, soit: des systèmes de valeurs (*Beliefs systems*), des leviers de surveillance (*Boundary systems*), des leviers de diagnostic (*Diagnostic control systems*) et de leviers interactifs (*Interactive control systems*). Simons, R., *Levers of Control*, Cambridge, Harvard Business School Press, 1995.

Le contrôle de gestion



Introduction

La première partie du livre porte sur les logiques d'action qui animent les pratiques de contrôle de gestion. Ces logiques témoignent du fait que le contrôle de gestion marque la rencontre de la comptabilité et du management. Ainsi, pour être rigoureux tout en étant pertinent, le contrôle de gestion doit être un métissage des logiques, métissage qui permet de croiser l'efficacité économique et l'administration des choses, mais aussi le souci pour la rentabilité financière avec celui pour le gouvernement des personnes. Croiser la performance formelle avec la richesse des relations humaines de façon à ce que l'organisation soit tout à la fois infiniment efficace et profondément humaine s'institue alors au centre du contrôle de gestion. Ce faisant, le contrôle n'est ni réductible à la comptabilité, ni au management, étant un peu les deux à la fois et tout autre. Il est à la fois financier et administratif, mais il offre un autre regard en les combinant. Cette combinaison, ce métissage, voire cette hybridation des logiques est très précisément ce qui caractérise en propre le contrôle de gestion, ce qui lui donne sa spécificité et peut lui assurer une légitimité et une pertinence au sein du jeu organisationnel.

Dans la seconde partie, nous explorons le cadre d'action externe du contrôle de gestion, à savoir l'environnement. Ce dernier est alors abordé sous deux perspectives complémentaires. D'une part, il y a le regard macroscopique qui attire l'attention, d'un côté, sur les facteurs structurels (politiques, économiques, socioculturels, technologiques, écologiques et légaux) qui dessinent les grandes tendances de la société et de l'autre, sur les institutions (coercitives, normatives et cognitives) dont les exigences sous forme de règles, normes et schèmes de pensée sont des exigences que doivent respecter les organisations pour être légitimes et avoir accès aux ressources de la société. D'autre part, il y a le regard plus microscopique qui centre l'attention sur le secteur d'activité avec son lot de parties prenantes aux attentes variées et de concurrents qui mettent en œuvre diverses stratégies concurrentielles.

Dans la troisième partie, l'attention se déplace de l'environnement pour être centrée sur l'organisation. Tout comme pour l'environnement, le cadre interne du contrôle de gestion est exploré selon deux perspectives. D'une part, l'organisation y est pensée en termes techniques, c'est-à-dire comme le fait de l'arrimage efficace entre des fins et des moyens, arrimage qui met en scène les cadres de gouvernance, stratégique et opérationnel dans lesquels le contrôle de gestion est appelé à jouer un rôle de premier plan. D'autre part, l'organisation y est traitée en termes sociaux, ce qui permet de lever le voile sur le caractère tout à la fois politique, symbolique, et cognitif des organisations et, conséquemment, du contrôle de gestion. De plus, l'arrimage entre le regard technique et la perspective sociale est exploré sous l'angle d'une perpétuelle quête de cohérence organisationnelle, quête qui commande la contribution du contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion

Ces deux parties charnières, le cadre externe et le cadre interne, inscrivent le contrôle de gestion dans un contexte d'action et marquent d'entrée de jeu que pour devenir tout à la fois pertinent et influent il doit être un lecteur attentif de son contexte d'action. Ainsi, le contrôle de gestion doit lire son contexte d'action en produisant à son propos des informations utiles, informations qui, par la suite, devront être traduites en indicateurs fiables pour, enfin, servir de fondements à des recommandations qui invitent à l'action.

Le double cadre d'action témoigne aussi du fait que le contrôle de gestion est tout à la fois contraint et habilité par son contexte²⁰. En effet, le cadre contraint le contrôle en lui fixant des balises, mais ce faisant il lui offre les leviers d'action qui permettront son déploiement efficace au sein du jeu organisationnel. Ainsi, même contraignant, le cadre d'action lorsqu'il est bien compris et assimilé par le contrôle de gestion devient ce qui lui permet de produire une information de qualité, une information qui pourra alors être utile au regard même du jeu organisationnel.

La dernière partie du livre braque les projecteurs sur les différentes pratiques du contrôle de gestion, à savoir : (1) le contrôle de gouvernance qui met l'accent sur les responsabilités générales de l'organisation, particulièrement les responsabilités écologiques, sociales et économiques; (2) le contrôle stratégique qui centre l'attention sur les grandes questions d'orientation générale de l'organisation et y contribue par l'analyse de la mission de l'organisation, de son métier et de son produit; (3) le contrôle opérationnel qui oriente le regard sur la gestion courante de l'organisation en réalisant notamment des analyses et des suivis relatifs à l'utilisation des ressources, au déploiement des activités et à la structuration des processus organisationnels.

Enfin, de manière à susciter la réflexion et à favoriser les transformations que requiert la redéfinition du rôle du contrôle de gestion, en annexes, nous proposons des questionnaires de diagnostic. Sans prétention scientifique, ces questionnaires visent à susciter une réflexion utile aux responsables du contrôle de gestion.

²⁰ Cette idée selon laquelle le contexte social est tout à la fois contraignant et habilitant, nous l'empruntons au sociologue Anthony Giddens qui considérait que la société n'est jamais réductible aux contraintes qu'elle impose à ses membres, mais qu'elle leur offre aussi les moyens d'être des acteurs libres et volontaires. Giddens, A., *La constitution de la société*, Paris: PUF, 1987.