

# Herméneutiques du contrôle

Henri BOUQUIN

Université Paris-Dauphine  
CREFIGE  
Place du Maréchal-de-Lattre-de-Tassigny  
75775 Paris Cédex 16  
Tél. 33 1 44 05 43 42  
Fx : 33 1 44 05 40 31  
[bouquin@crefige.dauphine.fr](mailto:bouquin@crefige.dauphine.fr)

## Résumé

Contrôle ou control ? Management ou gestion ? Le contrôle comme processus, ou ce que fait le contrôleur ? Il est temps de revisiter les grands auteurs, les théories contingentes en ont bien besoin ! Quelques surprises sont d'ailleurs au rendez-vous, qui donnent à réfléchir sur les pseudo cadres conceptuels du contrôle.

## Abstract

*Control or « contrôle » ? Management or « gestion » ? Control or controlling ? Revisiting the most famous authors is more useful than ever, contingency theory needs it. Some surprises are to be met, questioning the so-called conceptual frameworks.*

Le domaine du contrôle de gestion comporte encore nombre de mystères, soit quant à son émergence et aux conceptions qui en résultent encore, soit quant à ce que les auteurs en sciences des organisations ont pu en dire. Pourquoi Anthony (1965) annonce-t-il qu'il va expliquer les finalités du contrôle de gestion alors qu'il ne le fait pas ? Pourquoi Sloan a-t-il caché les subtilités de son dispositif ? Pourquoi Fayol n'utilise-t-il jamais certains mots comme diriger ? Pourquoi le budget n'est-il jamais évoqué par Sloan ? Pourquoi Brown maquille-t-il son exemple célèbre sur « l'étude des prix » ? Quel a été le rôle réel de Taylor, qui connaissait les du Pont, dans l'émergence de ces systèmes ? Pourquoi Anthony dénigre-t-il la gestion budgétaire ? Quel rôle joue la contingence dans son système ?

La place manque ici pour apporter des réponses, qui feront l'objet d'autres articles. On s'entendra à la première des questions, qui est encore plus simple : le contrôle de gestion est-il du *management control* ? Quand est-il apparu ? On s'entendra à cette interrogation pour commencer ; elle révèle, à la lecture des grands auteurs, quelques surprises.

# 1. Premier temps de l'enquête

La généalogie de l'appellation de « *management control* » et de sa traduction en « contrôle de gestion » est plus surprenante qu'on ne le croit et elle est instructive pour qui s'intéresse au management. L'expression venant de l'américain, on est incité à une mise en garde d'ailleurs traditionnelle : *management* n'est pas gestion, *control* n'est pas contrôle. Mais la recherche fait découvrir que l'expression est peut-être française d'origine et victime d'une chaîne de traductions approximatives, renforcées par des cultures nationales et techniques assez différentes.

## 1.1. Contrôle et *control*

Le français cède le pas à l'anglais dans le vocabulaire du management. On ne peut pas s'en étonner. Mais il faut aller au-delà. Concepts et méthodes sont souvent d'origine nord américaine, ils sont donc imprégnés d'une certaine culture et les traductions en sont rarement heureuses. Ainsi, on peut se dire que, si l'origine du « contrôle de gestion » est le « *management control* », sa traduction est pour le moins discutable.

Le « contrôle » dont on parle a un double sens : vérifier (ce que fait le contrôleur de gestion) et avoir le contrôle (ce que recherche le manager). Le contrôle de gestion est-il ce que fait le contrôleur de gestion ou la finalité du processus qu'il alimente ? D'un côté la pratique observable est bien celle de la *vérification*. Au sens de l'AFNOR, le contrôle est la vérification de la conformité à des données préétablies suivie d'un jugement. On vérifie que les objectifs sont atteints et les budgets respectés, par exemple. Encore faut-il avoir fixé des objectifs pertinents, des budgets réalistes : vérifier, c'est un peu court. D'un autre côté, la finalité est de permettre aux managers de garder la maîtrise. Il y a de bons contrôleurs de gestion, qui assurent les deux missions.

Il reste qu'en français le mot « contrôle » est associé à l'idée de « vérifier » au moins, semble-t-il, depuis que les comptables des rois capétiens choisirent de tenir les comptes en double, le deuxième rouleau de parchemin, le « contre-rolle », servant de témoin au premier. Un contrôleur est donc censé surveiller, vérifier, mais c'est avant tout un teneur de livre, de registre. Le contrôle est un registre tenu en double (on finira par parler ainsi de ceux qui y sont inscrits). Et c'est ici qu'intervient une première surprise : on cherche l'américanisme, on trouve l'influence durable de la langue française. Pour les entreprises anglo-saxonnes, en effet, le *controller* devint le responsable des comptes, leur organisateur et interprète plutôt que le teneur de livres. Les graphies « conte » et « compte » ne se sont distinguées qu'au XIII<sup>e</sup> siècle, mais on reste fondé à dire que le *controller* conte à partir des comptes. Les entreprises anglo-saxonnes ont repris un titre donné à un agent public, titre orthographié parfois *comptroller*, une graphie plutôt pédante fondée au XV<sup>e</sup> siècle sur une erreur d'étymologie (par association avec le « compte » en français) : il n'y a pas de « compte » dans cette histoire, mais le « contrôle » va se trouver lié à la comptabilité... On se souvient du contrôleur général des finances, le ministre des finances des rois, de Colbert à Turgot et Calonne. Pourtant, en anglais, *to control* ne signifie pas « vérifier » (*to check*). Par exemple, le contrôle interne (*internal control*) repose sur des dispositifs de vérification internes (*internal check*). Pas plus

que « surveillance », sens voisin, qui se dit *monitoring*. Ce dont il est question, c'est d'un contrôle au second sens pris par ce mot en français, acclimaté au XX<sup>e</sup> siècle, peut-être avec le « contrôle des naissances » et le « *self control* » : l'ambition annoncée est « d'avoir le contrôle », de *maîtriser*, pas simplement de vérifier. Taylor disait que son projet consistait à « enlever le contrôle de l'atelier des mains de la foule des ouvriers pour le placer dans celles du management ». C'est dans ce sens qu'un précurseur comme Erwin Schell (*The Technique of Executive Control*, 1924) décrit les moyens, pour le management, d'avoir le contrôle en mobilisant les employés. Les pionniers Du Pont de Nemours et General Motors l'entendaient bien ainsi. Un grand auteur, Alexander Hamilton Church (1914), voyait parmi les cinq « fonctions organiques du management dans une usine », le *control*, qui définit les missions de chacun, lance et coordonne les travaux, et que Church distinguait de la fonction de *comparison* qui rapproche les résultats obtenus des normes de la performance. D'autres vont trop loin sans doute, en assimilant le contrôle à la direction pure et simple (Kester, 1928). Il est vrai qu'en anglais, le verbe « *to control* » signifie presque exclusivement commander, diriger, dominer, voire réguler, régler ; il renvoie à l'idée de pouvoir. Mais aussi à celle de mise en cohérence, sens implicite dans l'acception informatique. Le terme de « pilotage », adopté récemment en gestion, tend à rendre cette idée, dans un sens plus faible (mais pilotage se dit *steering*). On ne se rapproche du sens français de vérification que dans l'acception scientifique (ce qui n'est pas neutre d'ailleurs) : le « groupe de contrôle » est la population non traitée qui servira de référence pour tester l'efficacité d'un produit. Très majoritairement, l'idée n'est donc pas de vérifier, pas tout à fait ou pas forcément de commander, elle est de faire faire les choses selon une logique ou une façon que l'on entend choisir et faire respecter. C'est le vrai sens du « contrôle interne » : la maîtrise des activités, à ne pas confondre avec l'audit, qui, lui, est un processus de vérification. Le *control* s'exerce plutôt avant l'acte, le contrôle, après.

On voit que la notion de contrôle fait référence à des dispositifs divers, d'influence plus que de commandement direct par une hiérarchie. Bien sûr la vérification peut faire partie de l'ensemble. En ce sens, le contrôle est un résultat, la conséquence d'une situation de pouvoir, découlant de l'organisation ou d'une autre source. « L'objet de l'organisation est le contrôle, ou nous pourrions même dire que l'organisation, c'est le contrôle » a écrit Mary P. Follett (1932), qui va sans doute trop loin dans sa deuxième proposition. Elle estimera ensuite que le contrôle, c'est la coordination, ou encore le pouvoir orienté vers une finalité. Le génie anglo-saxon, qui laisse sa place au flou, a répugné à énumérer les moyens de ce contrôle jusqu'à Taylor.

## 1.2. Gestion ou management ?

Contrôle n'est pas *control* ; gestion n'est pas management. On gère les choses, on « manage » les personnes, les organisations (de *maneggiare* dit-on, diriger un cheval (quel programme !), venant de « manier », voire de « manoeuvrer » semble-t-il). Un gestionnaire « administre les intérêts d'autres personnes », un manager « fait agir les autres », comme l'indiquent Harold Koontz et Cyril O'Donnell, auteurs d'un fameux manuel (1955) et auxquels cette définition : « *getting things done through people* » est souvent imputée. A tort ! La formule est trouvée chez le futur prix Nobel d'économie 1978, Herbert Simon (*Administrative Behavior*, 1947), influencé par un praticien et grand auteur en management, Chester Barnard. Certains

l'attribuent à Mary Follett, mais on la lit très tôt chez les auteurs américains (par exemple Schell, 1926, « *an executive is one who is responsible for the work performed by others* ») voire chez Taylor : « L'art du management a été ainsi défini : « Savoir exactement ce que l'on veut que le personnel fasse et veiller à ce qu'il le fasse de la meilleure manière et au moindre coût. » » (*Shop Management*, 1903). L'expression est reprise régulièrement (Peter Drucker, en 1955 : « *a manager does his work by getting other people to do theirs* »). Elle est aussi employée par Anthony (1952, 1956, 1965), avec des variantes, on y reviendra, qui sera ensuite un peu plus explicite (1988) : un manager « doit atteindre des objectifs par l'intermédiaire d'autres personnes ». On voit ainsi mieux s'esquisser la problématique qui va s'imposer au contrôle de gestion : le besoin d'une instrumentation d'anticipation (« atteindre des objectifs » et parfois les fixer) et de mobilisation (« par l'intermédiaire d'autres personnes »).

Un manager n'est pas forcément un « directeur », selon la traduction des années soixante. Certains font d'ailleurs la différence entre le manager et le dirigeant (*executive*) ou, comme Schumpeter, l'entrepreneur. Il est en tout cas un animateur – pas forcément un « cadre » au sens statutaire français (mais peut-être, en revanche, au sens militaire du terme). Un « responsable » dit-on parfois, ce qui sous-entend qu'il doit rendre des comptes sur ses résultats et sur le travail des autres, alors qu'un chef doit avant tout commander. Il est vrai que cette traduction remplace une ambiguïté par une autre : qu'est-ce que la responsabilité ?

Le « *management control* » c'est donc l'ensemble des dispositifs et procédures qui permettent aux managers d'avoir, sinon le contrôle, du moins une certaine maîtrise de leurs propres missions et des actions de leurs équipes, formées de managers et de non-managers.

## 2. Approfondissement : la construction d'une ambiguïté

Le management est un processus que le génie français aimera clarifier – mais sous un autre nom ! Et cela ne va pas simplifier les choses. Le premier, semble-t-il, Henri Fayol (1841-1925), décrit en 1916 le processus (lui, parle de « fonction ») « d'administration » des entreprises, que, faute de définir, il ramène à cinq « opérations » : prévoyance, organisation, commandement, coordination et *contrôle*. Ce dernier correspond bien entendu à la vision française : « vérifier si tout se passe conformément au programme adopté, aux ordres donnés et aux principes admis. [...] Toutes ces opérations sont du ressort de la surveillance tant qu'elles peuvent être exécutées par le chef de l'entreprise et ses collaborateurs hiérarchisés. [...] Mais lorsque certaines opérations de contrôle deviennent trop nombreuses, ou trop complexes, ou trop étendues, [...] il faut avoir recours à des agents spéciaux qui prennent le nom de *contrôleur* ou *d'inspecteur* ». L'administration est elle-même une des six fonctions interdépendantes de toute entreprise : fonctions technique, commerciale, financière, de sécurité, de comptabilité et d'administration ; c'est un métier en soi. Le « gouvernement » d'entreprise doit « assurer la marche » de ces six fonctions. Fayol le définit de manière plus restrictive qu'on ne le ferait aujourd'hui : le gouvernement consiste à « conduire l'entreprise vers son but en cherchant à tirer le meilleur parti possible de toutes les ressources dont elle dispose » à travers les six fonctions en question. Gouvernement, administration, commandement : le mot « diriger » est délaissé par Fayol – quant au mot gestion ! Trois formes du management ou trois niveaux pour l'exercer ?

## 2.1. Fayol, « père » du management ?

« Tandis que les autres fonctions mettent en jeu la matière et les machines, la fonction administrative n'agit que sur le personnel. ». On retrouve l'idée centrale du management. Il est d'ailleurs rarement noté, et c'est pourtant remarquable, que Fayol, tant décrié par Simon qui lui oppose la figure de Barnard, estime que la capacité « administrative » doit être présente, certes à des degrés divers, chez chacun, de l'ouvrier (elle fait 5% de sa valeur – c'est peu mais ce n'est pas Taylor) au dirigeant (40% ou 50%) : si elle mérite une existence distincte, elle s'appuie sur des processus partout utiles au moins en partie.

La lecture de Fayol réserve une surprise. Notre auteur explique : « commander : c'est-à-dire faire fonctionner le personnel ». L'approche est plus directive que celle suggérée par la notion de management (*getting things done...*), pourtant l'idée est bien identique, quasiment mot pour mot. D'ailleurs on sait maintenant que Fayol, lisant « La Direction des Ateliers » (*Shop Management*) de Taylor en 1913, réagit à la définition (déjà citée) que celui-ci donne du management : « Savoir exactement ce que l'on veut que le personnel fasse et veiller à ce qu'il le fasse de la meilleure manière et au moindre coût. » : « Taylor prend la partie pour le tout, cette définition est celle de l'art de *commander* et non celle de l'art de la direction, du gouvernement [car, pour ne rien simplifier, dans l'édition française de 1912 consultée par Fayol, « *management* » est traduit par « direction »]. J'ai dit : l'art de commander, c'est l'art de choisir, d'organiser et de diriger le personnel de manière à en tirer le meilleur parti possible. L'art de gouverner c'est l'art de tirer le meilleur parti possible toutes les ressources dont l'entreprise dispose. L'art de commander fait partie de l'art de gouverner » (Peaucelle, 2003, p. 38). Si le « commandement » est le management (fig. 1), le reste de l'administration de Fayol ne serait-elle pas les composantes du « *control* » anglo-saxon ?

D'ailleurs, le texte de Fayol va dans ce sens, il explique qu'il a songé à sortir le commandement de la fonction administrative, qui serait alors celle d'aide aux décideurs. En sens inverse, on remarquera que Fayol réduit le commandement à un acte isolé, au contenu appauvri en comparaison de celui que les militaires lui attribuent (le commandement, c'est leur management

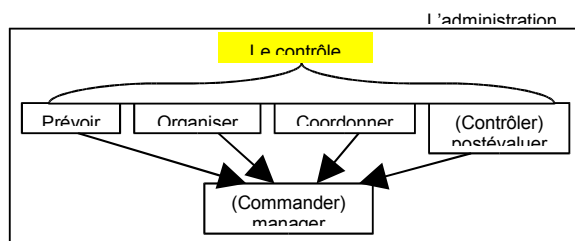


Figure 1

## 2.2. Les avatars de la traduction.

Le mot fayolien *administration* n'était pas étranger aux Anglo-Saxons (d'ailleurs bien des *business schools* s'intitulent *school of business administration*). On aura noté plus haut le titre de l'ouvrage majeur de Simon : *Administrative Behavior*, dont la première édition est de 1947. D'ailleurs la première traduction de Fayol s'intitule, comme on sait, *Industrial and General Administration* (Genève, 1930). En 1937, l'œuvre de Fayol est présentée et discutée dans Gulick et Urwick (eds), *Papers in the Science of Administration*. Gulick y transpose le processus de Fayol en POSDCORB : *planning, organizing, staffing, directing, co-ordination, reporting, budgeting*, évacuant le mot de *control* et soulignant le besoin de « mesures ». Urwick commente Fayol, et il pointe la faiblesse de son approche par énumération en remarquant que ses 5 opérations d'administration devraient être 6 et réduites à 3 paires : prévoir, ce qui produit un plan, organiser, ce qui produit une coordination, commander « *and its effect is control* ». Le contrôle, aboutissement, maîtrise, ainsi retrouvé dans son sens plein en anglais... au prix d'une trahison de Fayol. POCOR ? POSDCORB !

Puis, paraît à Londres en 1949 une nouvelle traduction : *General and Industrial Management*. Dans sa préface, Urwick admet que le titre est correct parce que Fayol décrit bien ce que les anglophones appellent généralement *management*, mais regrette en même temps l'emploi de ce mot qu'il juge ambigu et galvaudé en anglais ! Dans la traduction de 1949, le « contrôle » de Fayol est traduit par « *control* ». Ensuite, il sera souvent mais pas systématiquement traduit par « *controlling* », qui est rend mieux l'idée de Fayol, car la nuance avec le « *control* » ne devrait pas tromper un anglophone ! Le *controlling* est une des conditions du *control*, c'est l'activité du contrôleur. Un auteur, Goodwin, a indiqué qu'il eût fallu traduire le concept fayolien par « *to measure, to compare, to examine, to check, to inspect* ». Un moment, dans les années 50, General Electric utilisa d'ailleurs « *measure* » au lieu de « *control* ». L'historien Chandler décrira dans les années 60 les innovations managériales de General Motors en employant systématiquement l'énumération : « *co-ordination, assesment* [jugement, évaluation], *and planning* » ou « *co-ordination, control, and planning* » (Chandler, 1964). Dès lors, en tout cas, le *control* et le *controlling* vont cohabiter et les choses s'obscurcir, avant de se réduire au contrôle vérification, le contrôle devenant ce que fait le contrôleur. Hasard ? Influence réelle ? Le processus en cinq phases d'administration décrit par Fayol sera expressément repris par la plupart des auteurs américains sous le vocable de *management* à partir des années 50. Du coup, le « contrôle » français et fayolien devient anglo-saxon, sauf chez quelques auteurs, d'ailleurs majeurs. Ainsi, Ralph Currier Davis (1951), fondateur de l'*Academy of Management* américaine, lecteur attentif de Fayol, propose sa propre vue du *control* des opérations courantes : *routine planning* (par opposition à la planification stratégique dite *creative planning*), *scheduling, preparation, dispatching, direction, supervision, comparison, corrective action*. Mais les ouvrages de *managerial control* tendront à être des traités de management des marges, selon l'exemple précurseur qu'avait constitué l'ouvrage de Glover et Maze (1937). Apparaît au même moment (1948) la cybernétique, « science du contrôle et de la communication » selon Wiener, et qui traite du contrôle des systèmes de manière ambiguë, car, si, d'un côté, elle assimile nettement *control* à maîtrise et commandement, de l'autre elle représente un modèle mécanique vite décrié mais qui repose sur l'idée, qui séduit, selon laquelle le *controlling* par *feedback* (mesurer l'état atteint, comparer à l'objectif, prendre une décision corrective) suffit pour maîtriser. Le concept de « boîte noire » qu'elle emploie semble bien correspondre à l'idée de délégation du management.

Il n'est sans doute pas exagéré de dire qu'au début des années 50 le contrôle au sens français, le *controlling*, porté aussi par la croyance dans le management scientifique, s'est largement installé chez les anglophones, sans éclipser leur *control* au sens de maîtrise, mais en créant une confusion. Les deux sens se sont plus ou moins confondus sous l'influence de la pratique du contrôle budgétaire qui se répand vite et de la cybernétique qui séduit certains théoriciens, futurs « systémistes » des années 70. C'est à ce moment, (Rathe, 1960), que semble s'être installé le *management control* comme discipline, au sens du cycle de planification et de contrôle - deux des opérations d'administration de Fayol, pas neutres cependant car placées en amont et en aval du processus d'administration qu'elles enserrent ainsi. « Une pratique récente semble abandonner ce terme au profit de celui de *management service*. [...] Quelle belle carte de visite notre siècle laisserait à la postérité si, dans 40 ans, nous étions capables de conclure que le changement du mot de « contrôle » en « service » était plus que de la sémantique » ajoute Rathe. Comme l'a écrit Goodwin (Batac et Carassus, 2004) avec humour, pour dénoncer l'erreur de traduction de Fayol : « si vous demandez au premier venu si c'est le volant ou le compteur de vitesse qui permet de contrôler la voiture, il vous répondra que c'est le volant, mais un manager qui a lu Fayol vous dira, lui, que c'est le compteur. » Le sens français prend le dessus chez certains et pas des moindres. Deux exemples sont significatifs. Joan Woodward : « La confusion provient largement du fait que contrôler signifie aussi diriger. Défini précisément, contrôler désigne seulement la tâche qui consiste à s'assurer que les activités produisent les résultats désirés. Le contrôle dans ce sens est limité au suivi (*monitoring*) des résultats des activités, à l'analyse de l'information permettant de juger la qualité de ces résultats, et, si nécessaire, à une action corrective. » (Woodward, 1970). On objectera que le fait d'inclure la décision corrective dans la boucle de contrôle en fait un processus de management nécessairement plus complet, plus qu'un *controlling*. L'autre exemple est extrait d'un article procédant à une revue de littérature faussement présentée comme exhaustive en 1972 : « Le mot contrôle sera pris seulement au sens traditionnel d'une « activité cyclique et récurrente de planification – action – comparaison - correction appuyée sur un système de communication ou d'information continu et concomitant. » (Gigliani et Bedeian, 1974). Mais se trouvent ainsi éliminés de grands auteurs pionniers qui ont envisagé le contrôle au sens anglo-saxon d'origine, comme Mary Parker Follett, aujourd'hui redécouverte... car leur créativité, face à un certain enlisement du *controlling*, est bien utile aujourd'hui.

Il est, au fond, curieux de constater que la transposition inadéquate de la théorie des systèmes mécaniques l'a emporté sur la culture anglo-saxonne et l'approche scientifique sur une vision humaniste des organisations. Bien entendu, tous les auteurs ne suivent pas ce mouvement. Mais, au mieux, ils préservent l'ambiguïté du mot *control*. Ainsi Anthony regrettera le mot de contrôleur, car « il implique, par exemple, que le *contrôleur* devrait exercer le contrôle, ce qui est faux ; il lui revient de construire et de faire fonctionner un système par l'intermédiaire duquel le *management* exerce le contrôle. » (1965, p. 28). Le contrôleur contrôle pour que le manager puisse avoir le contrôle. Mais il semble clair que, dans l'ensemble à cette époque, le *controlling* s'impose face au contrôle, problème supposé résolu. Place aux mécaniciens sinon aux informaticiens. Le débat, chez les anglophones, se restreint alors à une seule question : peut-on séparer le *controlling* du *planning* ? Pour contrôler la conformité, il faut une norme, une référence : ce doit être ce qui était attendu. La fin des années 50 et le début des années 60

voient un consensus sur la question, de Koontz à Anthony : la planification est la première phase du contrôle. Il est, dès lors, légitime de voir paraître des ouvrages qui, sous le titre de *management control*, traitent de *controlling*, donc des outils de suivi, des promesses de l'informatique et des mathématiques appliquées à la décision économique, la recherche opérationnelle, et muets sur des questions de management qui, aujourd'hui, font partie de l'univers du contrôle de gestion (par exemple Malcom et Rowe, 1960).

### 3. Anthony dans le labyrinthe.

Deux niveaux de codage ont joué. D'un côté la méprise sur le *controller* qui ancre le contrôle dans les tâches du comptable et tend à créer un concept à partir de ce que fait un comptable. D'un autre côté, la méprise franco-anglo-américaine, du latin au saxon, qui laisse volontairement subsister l'idée que le fait de contrôler permet d'avoir le contrôle, et qui va d'ailleurs à l'encontre de la première ambiguïté, puisqu'il paraît difficile que l'on puisse avoir le contrôle par la seule information comptable. Méprise qui laisse aussi la porte ouverte au contenu du contrôle de gestion : est-il raisonnable de supposer qu'il n'aurait rien de commun avec la coordination et l'organisation ?

Quelques décades après Fayol, des Américains eux-mêmes estimaient que le mot *control* avait perdu son sens et éprouvaient même des difficultés à le distinguer du *management* ! En 1960, Alex W. Rathe, un professeur de Columbia, recensait « au hasard » 57 sens possibles, dont *management*, et ne leur voyait au fond qu'un trait commun, une connotation négative de domination/punition. Il est vrai qu'au sens large, le mot conduit à une impasse et désigne tous les aspects organisationnels qui permettent de diriger. La fonction « administrer » de Fayol, de son côté, c'est à la fois diriger, manager et « garder le contrôle ». Anthony a reconnu qu'il n'y a pas de distinction simple entre le management et le contrôle au sens plein. Un manager fait-il autre chose que de tenter d'anticiper et d'optimiser le travail des autres ? En d'autres termes, le contrôle de gestion *management control* n'est-il pas le management, tout simplement ? Certains le pensent. Le lien est étroit : le contrôle est un résultat, le processus de management est le moyen d'y aboutir. Un critique de l'ouvrage d'Anthony posait la question dès 1966 : « L'inclusion de ces chapitres [consacrés à la comptabilité financière et au traitement de l'information] rend perplexe. Il est évident qu'ils ont été inclus pour montrer que toutes les activités d'une organisation doivent être couvertes. [...] Dans un schéma de la p. 19 [repris ici en figure 2], toutes les activités d'une firme, à l'exception des deux précédentes, sont présentées et mises en relation avec les trois niveaux de contrôle. [...] Il est évident que le propos est de montrer que toutes les activités d'une organisation, sauf le traitement de l'information et la comptabilité financière, sont des activités de planification et de contrôle. [...] Les trois classifications d'Anthony apparaissent meilleures que les autres pour discuter des organisations du point de vue de la planification et du contrôle. Mais la perspective de la planification et du contrôle est-elle la meilleure pour discuter des organisations ? » (Lynn, 1966). Le contrôle au sens plein ne peut donc pas correspondre à une fonction, sinon à celle du manager. Il faut nécessairement réduire le champ de la fonction de contrôle, sans pour autant la réduire à une vérification. C'est pourquoi il est nécessaire, en pratique, de spécifier l'objet dont on parle : le contrôle de gestion, processus de management, ou ce que fait le

contrôleur de gestion, un des acteurs du processus, titulaire d'une fonction de *staff*, d'état-major.

### 3.1. La typologie d'Anthony.

On ne la rappellera que pour en montrer les difficultés.

Anthony, on le sait, rejette (après d'autres) l'idée d'articuler un cadre conceptuel autour d'une dichotomie entre planification et contrôle. Pour lui, chacune des deux notions est hétérogène et inséparable de l'autre, sauf si on entend le contrôle comme pur constat. C'est donc au sein des notions réunies de « *planning* » et de « *control* » qu'il faut chercher une structure. On notera que ce cadre met Fayol en porte à faux : le lien entre plan et contrôle montre l'insuffisance d'une énumération pour cerner un concept, l'idée de convergence des buts montre que le contrôle repose sur la coordination. C'est la portée du mot de contrôle à la française qui est ainsi affaiblie. Or, dit Anthony, il y a une planification qui oriente et une autre qui organise et cadence la mise en œuvre. L'idée est de Ralph C. Davis, qui distingue « *creative planning* » et « *routine planning* » et qui considère que la planification de routine est une phase du processus de contrôle (Davis, 1940, p. 43). Le cadre conceptuel attribue donc au contrôle de gestion la mission de faire converger les buts des acteurs d'une organisation, étant en cela lui-même déterminé par la stratégie (pas de boucle inverse, figure 2), maladroitement dénommée planification stratégique : « La planification stratégique est le processus consistant à décider des objectifs de l'organisation, des changements de ces objectifs, des ressources utilisées pour atteindre ces objectifs, et des politiques qui doivent gouverner l'acquisition, l'utilisation et la mise à l'écart de ces ressources. » Pourquoi appeler *planning* ce qui n'est pas planification ? Ce qui autorisera Simons (1995) à une critique mal venue. La dernière version du cadre adoptera dans les années 90 l'appellation claire de « formulation de la stratégie » par opposition à planification à long terme (*long range planning*), planification d'entreprise (*corporate planning*), définition des programmes et des plans d'action (*programming*, qu'Anthony assimile à *long range planning*). Il s'agit pour lui de mises en œuvre de choix stratégiques déjà formulés, donc de processus *relevant du cycle de contrôle de gestion* (1988, p. 81), qui n'a aucune raison d'être borné à un an, mais comprend le plan de 5 ans, classique de l'époque.

Anthony fait du contrôle de gestion le processus d'ajustement *entre managers*, le contrôle opérationnel étant en charge des tâches répétitives confiées à des exécutants. Avec le contrôle de gestion, il s'agit « d'influencer » les managers pour qu'ils agissent dans un sens qui conduira aux objectifs souhaités. D'abord en assurant la cohérence de leurs actions, à travers celle de leurs « buts », ce qui est ambitieux et dépasse la mise en cohérence des objectifs momentanés. D'ailleurs, McGregor est cité : « La tâche essentielle du management est de définir l'organisation et les méthodes de fonctionnement de sorte que les personnes puissent mieux atteindre leurs propres objectifs tout en dirigeant leurs efforts vers les objectifs de l'organisation » (Anthony, 1988, p. 71).

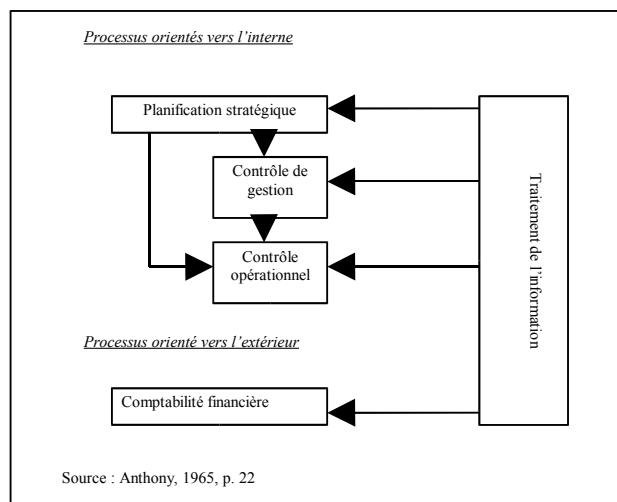


Figure 2

Pour autant, « le succès ou l'échec du processus de contrôle de gestion dépend des caractéristiques personnelles du manager : son jugement, ses connaissances, sa capacité à influencer les autres. » (1965, p. 80). « Le contrôle de gestion [*management control*] est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation. » (1965, p. 17). Anthony indique que cette définition insiste sur trois idées clés. D'abord, on s'adresse aux managers, définis comme « des personnes qui doivent faire faire les choses en travaillant avec d'autres personnes ». La fameuse définition revient, modifiée il est vrai ! Ensuite, le contrôle de gestion est subordonné à la stratégie, il prend en charge sa « déclinaison » dans le cadre des politiques qui ont été définies. Les premiers éléments du cadre conceptuel d'Anthony ont paru dans la première édition de *Management Accounting, Texts and Cases*, en 1956. Le contrôle était alors défini (chap. 14, p. 268) comme « le processus consistant à assurer que l'organisation fait ce que le management veut qu'elle fasse ». Mais la notion de « *management control* » n'apparaissait pas alors, le contrôle était unique.

Les « tâches spécifiques », elles, relèvent de ce qu'Anthony nomme d'abord *technical control*, puis « contrôle opérationnel » et enfin « contrôle des tâches » - l'expression *task control* est de Taylor, qu'Anthony ne cite pas, qui la préférait à celle de *scientific management* selon Wren (1987, p. 111) et la définissait comme la définition des tâches et la supervision des exécutants. « Le contrôle opérationnel est le processus qui garantit que des tâches spécifiques sont menées de manière efficace et efficiente. » (1965, p. 18) ; il n'alimente le contrôle de gestion que « sur des événements exceptionnels » (1965), « dans les situations imprévues » (1988, p. 37). Il comprend, selon notre auteur ; l'audit interne et il dépend, pour la formulation de ses règles, du contrôle de gestion comme celui-ci dépend de la planification stratégique dans une vision descendante typique d'une certaine pensée managériale. Le contrôle de gestion a donc la charge de façonner le contrôle opérationnel, selon une idée assez classique en cybernétique ; elle conduira à l'image des multiples niveaux de régulation qui servira de base à l'idée d'apprentissage organisationnel. Il semble qu'ici encore Anthony ait une dette envers R. C. Davis, qui distingue les procédures managériales (classées en trois catégories : administratives (pour les dirigeants), de staff, opérationnelles (pour les managers de terrain), et en trois types :

*planning, organizing, controlling*) et les procédures opérationnelles (*operatives*) primaires et secondaires (Davis, 1940, p. 125).

### 3.2. Les hésitations d'Anthony : hypothèses

On sait qu'Anthony éprouve de grandes difficultés à distinguer le « Management Control » du « Task Control » alors que la vision d'aujourd'hui devrait plutôt conduire à une difficulté autour de l'articulation entre contrôle de gestion et contrôle stratégique.

La question vaut qu'on s'y arrête car elle révèle les limites d'un cadre conceptuel sans finalités énoncées inséré dans une terminologie pour le moins imprécise. La notion de tâche spécifique, de transaction, ne satisfait pas Anthony parce qu'il ne dispose pas d'une catégorie supérieure qui permette de faire de la tâche un critère de rupture de la pratique de management.<sup>1</sup> Est-ce parce qu'il lui manque l'idée de processus et d'activité, telles qu'elles seront utilisées dans les années 90 ? Pas nécessairement car le fond de la typologie d'Anthony, c'est la division du travail. Or les processus ne correspondent pas à une organisation hiérarchique, ils ne peuvent donc constituer un niveau pertinent pour sa construction. Ensuite, comme on va le constater, il apparaît clairement que la distinction entre tâche, activité et processus ne constitue pas une segmentation solide et elle n'aiderait sans doute pas à améliorer la typologie d'Anthony. D'ailleurs les théoriciens de ABC et ABM ne sont jamais parvenus à définir clairement une activité, pour les mêmes raisons qui vont empêcher Anthony de distinguer nettement le contrôle de gestion du contrôle opérationnel. Ironiquement, il cherche alors du côté du mode de fonctionnement du processus de contrôle le critère manquant – pour le rejeter paradoxalement. Comme, enfin, les modalités du lien entre contrôle de gestion et stratégie passent par la planification dans son approche, elles brouillent les pistes plutôt qu'aider : les tâches spécifiques dont il parle sont celles qui sont sans importance pour la stratégie, mais en revanche rien n'est plus planifiable que le contrôle opérationnel.

La distinction de Herbert Simon, dont Anthony se dit proche, entre activités programmées et non programmées, est jugée par lui presque acceptable comme référence distinguant contrôle de gestion et contrôle opérationnel. « Les activités programmées sont habituellement celles pour lesquelles le contrôle des tâches est applicable [...] Le jugement est utilisé dans le contrôle des tâches de manière exceptionnelle ; en contrôle de gestion il est nécessaire dans pratiquement toutes les situations » (1988, p. 44 et 46). Il l'acceptait d'ailleurs en 1964 quand il évoquait le « *technical control* » (pour lequel la métaphore du thermostat était jugée acceptable), « le processus assurant l'acquisition et l'utilisation efficaces des ressources, s'agissant des activités pour lesquelles la relation optimale entre les productions et les ressources peut être approximativement déterminée » (Anthony, 1964). Il parle d'ailleurs de « *managed costs* » pour désigner les ressources pour lesquelles un tel modèle n'existe pas et

<sup>1</sup> Il faut lire Sloan pour avoir les réponses aux incertitudes d'Anthony : la hiérarchie considère une brique de base : le centre de responsabilité. *En principe* elle la traite comme boîte noire, que les liens entre son manager et les tâches qui s'y déroulent soient guidés par le contrôle de gestion ou le contrôle opérationnel. Dans ce dernier cas, ces tâches sont déléguées à un non-manager.

qui relèvent donc du contrôle de gestion<sup>2</sup>. Pourquoi Anthony a-t-il brusquement abandonné cette approche ? Mystère.

Il préfère s'appuyer sur une distinction organisationnelle entre ce qui relève des activités de management et ce qui relève de tâches spécifiées. Pour lui, management et centre de responsabilité sont indissociables ; le contrôle de gestion considère un centre de responsabilité et son manager, pas une tâche particulière. Le fondement de la typologie est donc bien la *division hiérarchique* plus que la *problématique cognitive de la décision* : le contrôle opérationnel est un processus pour aider l'opérateur dans sa tâche, le contrôle de gestion épouse la logique du manager en l'informant sur son périmètre de responsabilité, la planification stratégique est pour le dirigeant. Le domaine du management, donc du contrôle de gestion, ce sont les tâches collectives, qui demandent direction et non programmées, qui demandent décision. Mais il existe, dit Anthony, des tâches spécifiques (donc relevant du contrôle opérationnel) non programmées parce que complexes (contentieux, publicité). Qu'en penser ? Cette exception est rare, note aussitôt notre auteur, et il préfère l'abandonner sans traiter la difficulté – peut-être était-ce justement une piste pour un vrai cadre conceptuel. Ce faisant, il est obligé de laisser penser que le critère qui distingue le contrôle de gestion du contrôle opérationnel est bien dans la programmation qui dépouille ces tâches d'autonomie laissée à l'opérateur et ne le situe plus dans une problématique managériale. D'ailleurs, il explique que le système est plus important que le processus en contrôle opérationnel alors que c'est l'inverse en contrôle de gestion, où l'homme compte avant tout et détermine le processus plus que ne le fait le système (1965, p. 80). Ici : « Le système *est* le processus ». Donc (c'est nous qui interprétons), il s'agit de tâches dont le manager ne s'occupe pas directement, pour lesquelles il n'existe pas de réelle autonomie de choix et dont il n'aura pas à rendre compte individuellement. Elles sont par conséquent externes au *champ de représentation* de la hiérarchie, bien que pas toujours programmables. Pourquoi ? On ne le saura pas, et c'est la conséquence d'une démarche qui renonce à définir les finalités du contrôle. Immédiatement, on sent Anthony engagé dans une difficulté dont il ne sortira pas, sauf à renommer « contrôle des tâches » (Anthony, 1988) le processus en cause afin d'affirmer le critère retenu. En fait, ces tâches forment une part du processus dont le manager doit rendre compte et elles ne sont pas en dehors de son propre champ même s'il ne les pilote pas : « Le contrôle opérationnel prend place dans le contexte des décisions prises et des règles formulées dans le processus de contrôle de gestion<sup>3</sup> et, dans une certaine mesure, dans celui de planification stratégique, et la performance d'ensemble des activités dans lesquelles le contrôle opérationnel est applicable est examinée au sein du processus de contrôle de gestion » (1965, p. 69). Pourquoi cette rupture ? Un cadre conceptuel sans finalité ne peut l'expliquer et c'est pourquoi le problème restera pendant. Ce n'est pas, comme le suggère Anthony, le caractère spécifique (ce qui n'a pas de sens) de ces tâches qui fait la distinction<sup>4</sup>, c'est le processus de traitement joint à

---

<sup>2</sup> Principe encore maintenu en 1988 (p. 90) à propos des budgets : tous les managers doivent y être associés (pour la motivation, mais on a vu plus haut que cela peut cacher autre chose) et la discussion doit porter sur les marges de manœuvre (coûts discrétionnaires) et non sur la mécanique modélisée (*engineered costs*). Les budgets, c'est donc l'allocation du *slack*.

<sup>3</sup> On est à nouveau obligé de constater, sur un texte comme celui-ci, combien la traduction de « *management control* » par « contrôle de gestion » est infidèle et même dépourvue de sens. Contrôle des managers serait moins infidèle. Rappelons dans le même sens l'exemple du suivi des missions du Strategic Air Command cité par Anthony (1965) comme exemple ... de *management control*.

<sup>4</sup> « Ordonnancer et contrôler des travaux dans l'usine, par opposition au fait de mesurer la performance de l'usine dans son ensemble [une tâche stratégique pourtant justifierait un traitement particulier en matière de suivi] ;

l'absence d'enjeu stratégique de la tâche. Cela deviendra plus clair dans la version de 1988 – malgré Anthony serait-on tenté de croire, puisqu'il ne modifiera pas ses concepts. Anthony restera insatisfait de cette approche. En revoyant son vocabulaire, comme on le sait, le terme de « contrôle des tâches » remplaçant celui de « contrôle opérationnel » : « Le contrôle des tâches est le processus consistant à s'assurer que des tâches spécifiques sont menées de manière efficiente et efficace ». La notion de tâche spécifique est, plus qu'en 1965, mise au premier plan. Mais elle n'en est pas plus claire, Anthony donnant l'impression de remettre en cause les critères de 1965. Les « tâches effectuées par des professionnels » comme les ingénieurs, les chercheurs, les avocats, les médecins, les enseignants sont complexes et ne relèvent pas de ce cadre. De quoi relèvent-elles ? Pas de réponse. On revient donc à la distinction entre ce qui est programmable et ce qui ne l'est pas ? Cela ferait de ces tâches des professionnels une partie du contrôle de gestion, en ce sens que c'est un ensemble ressources-résultats qui servirait de guide – mais ces professionnels ne sont pas en situation de management puisqu'ils travaillent seuls ou par ajustement mutuel dans la plupart des cas. Finalement, c'est cela qui comptera : « Dans une salle de marché, un expert très bien payé peut outrepasser les recommandations de l'ordinateur, mais il agit comme *trader*, pas comme manager. On est donc dans le contrôle des tâches. [...] Quand les employés sont impliqués dans le processus de contrôle des tâches, ils agissent directement pour effectuer la tâche. [...] Par contraste, dans le contrôle de gestion, l'action des managers est indirecte. » (1988, p. 39 et 40). Le manager, c'est donc avant tout, pour Anthony, celui qui fait faire : Anthony se réfère, lui aussi, comme on l'a vu, au « getting things done... by working *with* people ». La boucle est bouclée et Anthony est dans le labyrinthe... Le manager gère surtout, selon nous, des situations où le résultat n'est pas une conséquence garantie d'une décision. Il existe des situations complexes ayant aussi cette caractéristique mais, pour Anthony, elles relèvent du contrôle des tâches : l'incertitude due à l'homme est le cœur du contrôle de gestion. Comme la dimension humaine dans son ensemble : « Un moyen à peu près correct de distinguer entre le contrôle de gestion et le contrôle des tâches dans cette dimension est de noter que le contrôle de gestion contrôle des *personnes* alors que le contrôle des tâches contrôle des *choses*. Une autre distinction à peu près juste est que le contrôle des tâches porte sur des *actions* tandis que le contrôle de gestion porte sur des *résultats* » (1988, p. 46). Mais le point clé est dans la non-équivalence des deux critères.

Quant au fait que le contrôle de gestion est maintenant supposé décider les règles, laissant au contrôle des tâches le seul contrôle au sens classique de leur application, cela semble être la conséquence de l'affirmation de la stratégie comme référentiel de l'ensemble des processus de contrôle. Quel rapport avec l'audit ? La réponse est claire (1988, p. 38) : l'audit interne fait partie du contrôle des tâches selon Anthony. C'est un point très important souvent perdu de vue : *le cadre conceptuel d'Anthony ne distingue pas le contrôle de l'audit, qui en est une partie.*

---

acheter des articles spécifiques pour le magasin, par contraste avec le fait de gérer le stock dans son ensemble ; des actions spécifiques à l'égard du personnel, par opposition avec le management du personnel, et ainsi de suite ».

## Conclusion

Peut-on conclure autrement qu'en pointant les mystères qui restent ? Une démarche constructive consisterait peut-être, en reprenant les choses à leur source, à partir du fait qu'entre les deux extrêmes, ceux qui pratiquent le contrôle de gestion et ceux qui tentent le *management control*, il y a place pour une typologie (fig. 3).

	Gestion	Management
Contrôle		
<i>Control</i>		

Figure 3

## RÉFÉRENCES

- Anthony R.N., Day J.S. (1952), *Management controls in industrial research organizations*, Boston, Harvard University, Graduate School of Business Administration, Division of Research.
- Anthony R.N. (1956), *Management Accounting, Text and Cases*, Homewood, Richard D. Irwin.
- Anthony R.N. (1964), "Planning and Control Systems, A Framework for Analysis", *Management Services*, March-April, p. 18-24.
- Anthony R. N. (1965), *Planning and control systems : A framework for analysis*, Boston, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Anthony R. N. (1988), *The management control function*, Boston, Harvard Business School Press ; trad. franç. *La fonction contrôle de gestion*, Paris, Publi-Union, 1993.
- Batac J., Carassus D. (2004), « Evolution de la norme du contrôle organisationnel : degré d'application au contrôle public local », *Cahier de recherche, IAE de Pau*.
- Chandler A.D. Jr. (1962), *Stratégies et structures de l'entreprise*, Paris, éd. d'Organisation, rééd. 1989, 543 p.
- Chandler A.D.Jr. (ed.) (1964), *Giant Enterprise, Ford, General Motors and the Automobile Industry, Sources and Readings*, New York, Harcourt, Brace & World.
- Church A.H. (1914), *The Science and Practice of Management*, New York, Engineering Magazine Co. 2<sup>e</sup> éd. 1918, 535 p.
- Davis R.C. (1940), *Industrial Organization and Management*, New York, Harper & Brothers (1<sup>ère</sup> éd. 1928).

- Drucker P.F. (1954), *The Practice of Management*, Oxford, Butterworth-Heinemann, 1995.
- Fayol H. (1916), *Administration industrielle et générale*, Bulletin de la Société de l'Industrie minière, Paris (rééd. Dunod, 1979).
- Follett M.P. (1932), "The Process of Control", Conférence prononcée à la London School of Economics, publiée dans Gulick L.H. et Urwick L.F. (ed.) (1937), *Papers on the Science of Administration*, New York, Institute of Public Administration, p. 161-169.
- Giglioli G. B., Bedeian A. G. (1974), "A Conspectus of management control theory : 1900-1972", *Academy of Management Journal*, vol. 17, n° 2, p. 292-305.
- Glover J.G., Maze C.L. (1937), *Managerial Control, Instruments and Methods in Industry*, New York, Ronald Press, 574 p.
- Gulick L.H. et Urwick L.F. (ed.) (1937), *Papers on the Science of Administration*, New York, Institute of Public Administration.
- Kester R.B. (1928), "The Importance of the Controller", *Accounting Review*, vol. 3, n° 3, p. 237-251.
- Koontz H., O'Donnell C. (1955), *Principles of Management, an Analysis of Managerial Functions*, New York, McGraw-Hill.
- Lynn J.J. (1966), R.N. Anthony, "Planning and Control Systems, A Framework for Analysis", *The Accounting Review*, April, p. 379-380.
- Malcolm D.J., Rowe A.J. (ed.) (1960), *Management Control Systems*, New York, John Wiley & Sons.
- Mareuse M. (1947), *Le contrôle de la gestion des entreprises, principes d'organisation statistique et comptable*, préface de A. Dalsace, Paris, Dunod (1<sup>ère</sup> éd. 1938).
- Money J. D., Reiley A. C. (1939), *The Principles of Organization*, New York, Harper & Brothers, 223 p, 4<sup>e</sup> éd. (1<sup>ère</sup> éd. 1931).
- Peaucelle J.-L. (2003), *Fayol, inventeur des outils de gestion*, Paris, Economica.
- Rathe A.W. (1960), "Management Control in Business", dans Malcolm D.J., Rowe A.J. (ed.) (1960), *Management Control Systems*, New York, John Wiley & Sons, p. 28-62.
- Schell E.H. (1926), *The Technique of Executive Control*, New York, McGraw-Hill (2<sup>e</sup> éd., 1<sup>ère</sup> éd. 1924).
- Simons R. (1995), *Levers of control*, Harvard Business School Press, Boston.
- Sloan A. P. Jr. (1963), *My years with General Motors*, rééd. Doubleday, New York, 1990.
- Sloan A.P. (1919 ?), "Study of Organization", United States vs. E.I. Du Pont de Nemours, et al., U.S. District Court for the Northern District of Illinois, Eastern Division. Civil Action 49C-1071, 1953. Defendant's exhibit GM-1. Réimprimé en partie dans Dale (ed.) (1965), *Readings in Management : Landmarks and New Frontiers*, New York, McGraw-Hill, p. 215-219.

Woodward J. (ed.) (1970), *Industrial organization, behavior and control*, Oxford, Oxford University Press.

Wren D.A. (1987), *The Evolution of Management Thought*, New York, John Wiley and Sons, 3<sup>e</sup> éd.