



Crise de l'instrumentation de gestion ou crise du paradigme décisionnel ?

Le cas de la mise en œuvre d'une démarche de benchmarking interne dans un contexte d'action complexe, politique et incertain.

Damien Mourey

Enseignant à l'I.A.E de Paris
Doctorant en sciences de gestion
21 rue Broca 75005 Paris
e-mail : mourey.iae univ-paris1.fr

Résumé

Le décalage existant entre d'une part, les doctrines de management ou les théories qui ont été à l'origine de la conception des outils de gestion et, d'autre part, les pratiques très hétérogènes et parfois contradictoires observées dans les organisations, rend plus aigu le besoin de comprendre comment les acteurs engagent les outils de gestion dans leur activité. La contribution de cet article à cette question de recherche est double.

Sur un plan théorique, il interroge les principaux courants théoriques sur la manière dont ils appréhendent le rôle des instruments de gestion dans le phénomène organisationnel. Il critique les conceptualisations sous-jacentes au paradigme décisionnel, notamment les notions de *décision* et de *rationalité* en montrant qu'elles mènent à une impasse quand il s'agit de rendre compte du rôle joué par les outils de gestion dans les dynamiques organisationnelles. En effet, le paradigme décisionnel repose sur des implicites extrêmement forts : les postulats de rationalité substantive ou limitée, d'information parfaite, de représentation partagée et de consensus spontané, ce qui sous-estime singulièrement la complexité du phénomène organisationnel.

Puis, nous montrerons l'intérêt d'adopter un cadre théorique interprétatif empruntant des apports de la sémiotique et du pragmatisme. En effet, une fois relâchés un à un ces implicites draconiens, c'est à dire lorsqu'on décrit un contexte incertain, complexe et politique, alors la question du sens de l'action apparaît fondamentale. Tant que des cadres de signification n'ont pas été élaborés permettant aux acteurs de faire sens de leur situation, il n'y a rien à décider. Aussi, dans cette perspective interactionniste et constructiviste, les instruments de gestion servent de support au processus de création de sens des acteurs : ils rendent possibles les interactions, la coopération et assument en quelque sorte une fonction de langage.

Sur un plan empirique, le cas de la mise en œuvre d'une démarche de benchmarking interne dans une multinationale française de la distribution est présenté. L'étude des effets induits par l'introduction d'une nouvelle instrumentation de gestion - des tableaux de bord comparant le niveau de performance des entités entre différentes entités du groupe - révèle l'intérêt de déplacer l'analyse au niveau de la dynamique d'interactions médiatisées par ces instruments.

Il n'est pas rare de rencontrer des publications récentes dans le domaine du contrôle de gestion où des auteurs proposent des outils de gestion « innovants » mais dont les hypothèses implicites renvoient à un cadre d'analyse théorique fortement ancré dans le paradigme décisionnel et axé sur la qualité de représentation du réel de l'instrument. Par exemple, Kaplan et Norton présentent le tableau de bord prospectif de la façon suivante :

“The Balanced Scorecard (BSC) provides managers with the instrumentation they need to navigate to future competitive success. [...] The Balanced Scorecard translates an organization's mission and strategy into a comprehensive set of performance that provides the framework for a strategic measurement and management system.”¹

Ainsi, cette formulation suggère que la stratégie d'une entreprise peut être formulée, qu'il est possible de la représenter au travers d'indicateurs reliés entre eux par des liens de causalité. Bien plus, le « système d'indicateurs » ainsi formé permet au dirigeant d'apprécier les écarts de trajectoire entre le plan, reflet opératoire de la mise en œuvre de la stratégie, et le réel. Des actions correctrices appropriées peuvent dès lors être engagées sur la base de ces informations.

Toutefois, cette approche nous semble critiquable. D'une part, l'image du dirigeant, pilotant la mise en œuvre de la stratégie conçue au travers d'indicateurs, jouant ici le même rôle que le tableau de bord d'un cockpit pour un pilote de ligne, est certainement flatteuse pour ce dernier, mais renvoie à une image du dirigeant omniscient, planificateur, stratège et capable d'orienter facilement le cours des choses qui est largement démentie par les travaux analysant la réalité de l'activité des dirigeants dont les travaux de Mintzberg² constituent l'archétype³.

D'autre part, la vision de l'acteur dans cette approche ne peut être au mieux que celle d'un individu répondant à un stimulus par un comportement approprié, c'est-à-dire déterminé et prédictible. En effet, l'accent est mis sur les propriétés du système d'indicateurs et notamment sur sa capacité à représenter le réel. L'information pertinente produite par l'agencement des indicateurs se transmet aux acteurs sans que soit abordé la question de l'interprétation de ces indicateurs par ces mêmes acteurs. Ainsi, cette vision suppose que les acteurs de l'organisation interprètent les informations produites par les outils de gestion d'une manière relativement similaire et orientent ainsi leurs actions conformément à ces délibérations (contrainte de cohérence). Ensuite, le système d'indicateurs formé par les outils de gestion doit constituer une représentation de l'activité de l'organisation cohérente par rapport à l'environnement de l'organisation (contrainte de pertinence).

Le respect de ces deux contraintes n'apparaît pas comme un sujet de débat majeur dans la vision rationaliste des instruments, dans la mesure où il est le plus souvent postulé. Ainsi, le contrôleur de gestion est essentiellement perçu comme un véritable *expert-concepteur* d'outils de gestion ayant pour finalité *d'aider à la prise de décision*. C'est en effet, par sa capacité à représenter aussi exactement que possible le monde réel que s'apprécie la qualité de l'instrumentation du contrôleur de gestion dans ce cadre d'analyse.

C'est d'ailleurs au nom des insuffisances méthodologiques de certaines techniques de contrôle de gestion que la thèse d'une crise de l'instrumentation de gestion a été avancée. En effet, le constat repose sur l'idée que bon nombre des techniques de gestion qui ont été inventées au

¹ Kaplan R.S & Norton D.P, *The balanced scorecard – translating strategy into action*. Boston: Harvard Business School Press, page 2.

² Mintzberg H, *Le management, voyage au centre des organisations* – Chapitre 1, La profession de manager, légende et réalité, Les Éditions Agence d'Arc.

³ Voir aussi, Delpeuch J-L & Lauvergon A, « Sur les traces des dirigeants » - Extrait des Annales des Mines.

début du siècle précédent sont encore largement utilisées dans les entreprises alors même que leur environnement s'est profondément modifié. Dès lors le système de contrôle de gestion n'apparaît plus comme suffisamment bien conçu pour ajuster efficacement l'environnement externe à l'environnement interne de l'entreprise, ce qui pourrait conduire à la prise de décision inappropriée.

Tout en partageant les critiques portant sur les insuffisances méthodologiques adressées à certains outils de gestion, il nous semble cependant qu'on ne peut pas laisser sans réponse les deux interrogations suivantes : pourquoi des acteurs, qui ont assurément de bonnes raisons d'agir comme ils le font, continuent-ils à employer des techniques obsolètes alors même que des techniques plus adaptées ont été mises au point et sont disponibles ? Comment rendre compte pour un même outil de gestion des pratiques hétérogènes voire contradictoires dans différentes organisations ?

Aussi, nous pensons, que la crise apparente de l'instrumentation de gestion masque une crise bien plus profonde, celle du paradigme décisionnel. En effet, ce dernier repose sur des implicites extrêmement forts : les postulats de rationalité substantive ou limitée, d'information parfaite, de représentation partagée et de consensus spontané. Une des hypothèses fondamentales contenue dans le paradigme de la décision est qu'il n'y a pas interprétation du monde par l'acteur mais représentation du monde au travers de symboles.

Une fois relâchés un à un ces implicites draconiens, c'est à dire lorsqu'on décrit un contexte incertain, complexe et politique, alors la question du sens de l'action apparaît fondamentale. En effet, tant que des cadres de signification n'ont pas été élaborés permettant aux acteurs de faire sens de leur situation, il n'y a rien à décider. Ainsi, lorsque l'on se place dans une perspective de l'action - *action taking* - il est nécessaire de se placer au niveau des interactions entre les acteurs et les outils de gestion et de rendre compte de la dualité de tout outil de gestion : ce dernier est à la fois contrainte et ressource pour l'activité humaine.

Cette perspective amène à s'interroger en premier lieu sur le concept d'instrument qui doit comporter un double aspect : il est à la fois contraignant et habilitant. Dans le langage courant, un outil désigne un objet simple utilisé directement par la main : « un outil humain est [...] un objet façonné, transformé, de manière à pouvoir être utilisé commodément et efficacement pour accomplir un certain genre d'action⁴ ». Un objet devient ainsi un outil à partir du moment où il sert à accomplir une action. Cette définition met en évidence la dualité d'un outil : c'est un objet - un artefact au sens où il s'agit d'une chose finalisée d'origine humaine - qui est associé à un schème d'utilisation dans le but d'accomplir une action. Rabardel propose une explicitation de la définition des instruments qui sera étendue aux instruments de gestion :

« L'instrument du sujet ne se réduit pas à l'artefact comme les conceptualisations de la vie quotidienne conduisent à le penser naïvement. L'instrument est une entité composite, tenant à la fois de l'objet et du sujet au sens philosophique de ces termes. Ceci nous a conduit à définir l'instrument comme une entité fondamentalement mixte, constituée, du côté de l'objet d'un artefact, voire d'un ensemble d'artefacts matériels ou symboliques, et, du côté de sujet, d'organisateur de l'activité que nous avons nommés par ailleurs les schèmes d'utilisation et qui comprennent des dimensions représentatives et opératoires. L'instrument n'est donc pas une partie du monde externe au sujet, un donné disponible pour être associé à l'action (...). Les schèmes d'utilisation constituent les entités psychologiques organisatrice au sens de Vygotski. Les deux composantes de l'instrument, artefact et schème, sont associées l'une à l'autre, mais elles sont également dans une relation d'indépendance relative. Un même schème d'utilisation peut s'appliquer à une multiplicité d'artefacts

⁴ ROBERT, *Dictionnaire de la langue française*, 1993, Editions Le Robert, Paris

appartenant à la même classe mais aussi relevant de classes voisines ou différentes. Inversement, un artefact est susceptible de s'insérer dans une multiplicité de schèmes d'utilisation qui vont lui attribuer des sens et parfois des fonctions différents.⁵ »

Dans cette perspective, concevoir un outil, c'est associer un objet à un schème d'utilisation, c'est-à-dire une structure de conduite opératoire qui déclenche une action. Ceci suggère qu'un outil se définit aussi par l'usage qu'on en fait et que cet usage peut évoluer dans le temps. Ainsi, pour prendre un exemple simple, lorsque l'on voit une canne blanche, cet objet peut avoir différents usages : soit il est tenu en main par une personne qui l'utilise pour se déplacer et alors c'est une canne d'aveugle, soit il est utilisé pour frapper un agresseur et alors cela devient une arme, soit il est utilisé lors d'un défilé de mode et c'est alors un accessoire. Ainsi, la conception d'un outil est aussi l'expression d'une interprétation. Cette définition permet d'insister sur le deuxième aspect de la notion d'instrument : c'est un moyen d'exprimer, d'activer le projet du sujet.

Ainsi, nous soutenons que les approches théoriques ancrées dans le paradigme de la décision ne permettent pas de rendre compte de cette singularité dans la mesure où elles font l'impasse sur les dynamiques d'interactions médiatisées par les instruments de gestion et s'appuient sur une conceptualisation réductrice voire mutilante de la notion d'instrument. Cette critique sera l'objet de la première partie de cet article.

Dans une deuxième partie, nous nous placerons au niveau des interactions entre les acteurs de l'organisation et les instruments de gestion. En s'appuyant sur les apports de la sémiotique et du pragmatisme, nous montrerons comment les instruments de gestion s'insèrent dans un contexte d'action organisée, spatialement et temporellement situé. Cette approche permet de rendre compte du caractère contextuel de l'usage des instruments de gestion et donc d'expliquer leur plus ou moins grande autonomie par rapport aux intentions initiales des concepteurs. Les instruments de gestion médiatisent des interactions entre les acteurs ce qui permet de développer de nouvelles significations pour l'action collective.

Enfin l'étude des effets pratiques initiés par la mise en place d'une démarche de benchmarking interne au niveau d'une multinationale française de la distribution permettra d'illustrer l'intérêt d'adopter ce cadre théorique d'analyse

⁵ Rabardel P., « Le langage comme instrument ? Eléments pour une théorie instrumentale élargie », *Avec Vygotski*, sous la direction d'Yves Clos, La Dispute, Paris 1999, p. 283, cité par Lorino dans la note de recherche « Vers une théorie pragmatique et sémiotique des outils appliquée aux instruments de gestion ».

I. La dynamique d'interactions médiatisées par des instruments de gestion est l'impensée des théories statiques et rationalistes ancrées dans le paradigme décisionnel.

L'explicitation des notions de *rationalité substantive* et de *rationalité procédurale* constitue un détour essentiel pour comprendre la prégnance de la vision rationaliste dans la littérature consacrée aux instruments de gestion.

1. De la rationalité substantive à la rationalité procédurale : l'apport fondamental de Simon s'inscrit dans une démarche de problem solving

L'expression *decision making* renvoie chez Simon à la fois à un résultat - une décision est ou a été prise - et au processus qui a conduit à ce résultat - une décision est en cours. Dans ce cadre, la décision est le résultat d'un processus qui comporte, dans une description simplifiée, les étapes suivantes : la reconnaissance de l'existence d'un problème, la recherche de solutions possibles existantes, l'élaboration de solutions possibles innovantes, le choix d'une solution et enfin l'application et la mise en place de cette solution⁶. Dans l'approche de Simon, les instruments de gestion ont été présentés comme des moyens d'améliorer le processus de prise de décision en permettant notamment de disposer d'informations de meilleure qualité mais aussi comme des moyens de stocker - et donc de mobiliser à nouveau - des « réponses » préalablement trouvées par l'organisation (« des schémas » et des « programmes » pour reprendre la terminologie de Simon et March). Dans ce modèle, l'action n'est que la stricte mise en œuvre de la décision. Pour comprendre ce modèle qui implique une dichotomie entre décision et action et un certain automatisme dans la mise en œuvre de la décision, il est nécessaire d'exposer la conception de la rationalité sous-jacente à ce modèle.

La théorie classique de l'organisation comme la théorie économique néoclassique ont été élaborées sur l'hypothèse d'un comportement *absolument* ou *substantivement* rationnel des individus. Simon a donné la définition suivante :

«Behavior is substantively rational when it is appropriate to the achievement of given goals within the limits imposed by given conditions and constraints. Notice that, by this definition, the rationality of behaviour depends upon the actor in only a single respect – his goals. Given these goals, the rational behaviour is determined entirely by the characteristics of the environment in which it takes place»⁷.

Ainsi, le comportement de l'individu est déterminé et prédictible à partir des seules données du modèle. Ces hypothèses sont extrêmement contraignantes et décrivent un processus de prise de décision introuvable dans la réalité. Ce modèle présente des faiblesses certaines : la pauvreté – voire l'absence – de la dimension psychologique de l'homme et les conditions irréalistes dans lesquelles s'opère la prise de décision. En effet, la rationalité substantive et notamment l'hypothèse d'information parfaite qu'elle contient permet de procéder à des prédictions à partir des seules données du modèle, les choix des agents ne pouvant être que ceux que le modélisateur peut lui-même établir.

Simon s'attache ainsi à montrer que l'observation empirique des comportements des décideurs est très éloignée d'un comportement substantivement rationnel. Si le décideur demeure rationnel - au sens où il se sert de sa raison pour atteindre ses buts, cette rationalité

⁶ La vision de ce processus de décision est simplifiée mais représentatif de la démarche de rationalisation « fins moyens ». La pensée de H.Simon est cependant plus nuancée. Ainsi, dans *Les sciences de l'artificiel*, il suggère dans le chapitre consacré à la planification des systèmes sociaux, un processus beaucoup plus itératif tout en restant inscrit dans une démarche de « problem solving ». Il s'agit du passage connu sous le nom de « la métaphore du peintre ». Simon Herbert A., *Les sciences de l'artificiel*, Editions Gallimard, 2004, pp. 289-290.

⁷ Simon H, *From substantive to procedural rationality*, pp 130–131.

est limitée en raison des limites informationnelles et des faibles capacités de computation des êtres humains. Il introduit la notion de *bounded rationality*. De substantive, la rationalité devient procédurale. Le sujet est réintroduit dans l'analyse, *l'homme pense* avec toutes les imperfections informationnelles et ses capacités limitées de computation, ce qui signifie que la prise de décision est le résultat d'une délibération, d'une procédure de choix rationnel.

« Behaviour is procedurally rational when it is the outcome of appropriate deliberation. Its procedural rationality depends on the process that generated it.»⁸

L'objectif consiste désormais à comprendre et à perfectionner cette procédure de choix. Il est donc nécessaire d'étudier le processus de raisonnement des acteurs.

« Man viewed as a thinker, is a system for processing information. What are his procedures for rational choice ? »⁹

Or pour Simon, le raisonnement humain est un raisonnement logique et séquentiel: s'il dispose d'informations imparfaites et de capacités de computation limitées l'empêchant de parvenir à la détermination de la solution optimale, il va toutefois traiter ces informations logiquement. L'équivalence entre le processus de traitement de l'information du cerveau humain et celui de l'ordinateur est sans ambiguïté : le raisonnement humain s'apparente à un algorithme imparfait mais perfectible de résolution de problème qui peut faire l'objet d'une modélisation.

Cela suggère que les procédures de choix des individus convergeraient s'ils disposaient des mêmes informations et des mêmes capacités de computation. L'utilisation des capacités de computation nettement supérieures des ordinateurs est donc un moyen de perfectionner la démarche de *problem solving* des individus. L'approche cognitive s'est donc démarquée de l'approche rationaliste en abandonnant la rationalité substantive pour la rationalité procédurale, mais cette évolution traduit plus un changement de degré que de nature. Si le cognitivisme réintroduit le sujet dans l'analyse, il demeure cependant rationnel, c'est-à-dire qu'il utilise sa raison pour parvenir à ses fins et n'est pas sujet à l'affectif. Le processus de décision s'inscrit dans une démarche de *problem solving* et dans une logique *fins moyens*.

L'analyse des hypothèses sous-jacentes à la notion de *rationalité procédurale* a donc permis de mettre en évidence une prémisse fondamentale : Il n'y a pas interprétation du monde par l'acteur mais représentation du monde au travers de symboles. L'instrument doit se comprendre comme un artefact s'insérant entre un environnement interne et un environnement externe : il permet d'assurer un certain niveau d'adéquation entre eux. La qualité de la représentation de l'environnement est liée à la conception technique de l'artefact.

2. *La prégnance de la vision rationaliste dans la littérature consacrée aux instruments de gestion : le monde est représentable, il n'est pas interprétable.*

L'influence de la théorie rationaliste des instruments de gestion est frappante lorsqu'on observe dans différents articles ou ouvrages de la littérature les controverses portant sur l'usage d'indicateurs de gestion ou la conception de systèmes de contrôle de gestion dans les organisations. En effet, c'est surtout sur la capacité des instruments à représenter le mode de raisonnement le plus pertinent possible, c'est à dire intégrant les méthodes et les techniques les plus adaptées au problème à traiter qui fait l'objet de débat. Ainsi, tel indicateur sera

⁸ Simon H, *From substantive to procedural rationality*, p. 131.

⁹ Ibid p. 133

désormais considéré comme inadapté car il continue à être employé alors même que l'environnement pour lequel il avait été conçu à l'origine s'est profondément modifié. Ce sont donc les dangers d'aboutir à une prise de décision inappropriée qui sont dénoncés. La logique implicite étant que les outils du contrôle de gestion doivent permettre de produire l'information la plus pertinente pour améliorer la prise de décision. Là encore, l'action n'est qu'une simple exécution de la décision et il n'y a pas de place pour l'interprétation des acteurs. Ceci explique les débats essentiellement technicistes portant sur les indicateurs de gestion. Nous illustrerons ce point par l'étude d'un exemple significatif.

Dans un premier temps, on présentera les principaux aspects du tableau de bord prospectif. Puis on montrera combien cette approche est théoriquement fragile et inscrite dans une conception *représentationniste* des outils de gestion.

Les insuffisances de la comptabilité générale et la nécessité de disposer d'un outil de pilotage du déploiement de la stratégie d'une entreprise constituent le double constat qui explique en partie l'intérêt suscité par le tableau de bord prospectif (TBP) au moment de sa diffusion. Les informations issues de la comptabilité générale sont apparues insuffisantes pour permettre un pilotage de la gestion d'une organisation. En effet, la comptabilité générale s'appuie sur des indicateurs uniquement financiers qui rendent compte d'une réalité passée. Ainsi, la comptabilité générale permet d'expliquer les conséquences des choix de gestion antérieurs, mais est incapable d'offrir une vision prospective. De plus, le rythme de l'exercice comptable correspond à une année, ce qui limite la possibilité de mesurer l'impact des décisions dont les effets se dérouleront sur plusieurs années. Par ailleurs, il peut y avoir une contradiction entre l'atteinte d'un résultat financier à court terme et la préservation des intérêts financiers de l'entreprise à long terme. Ainsi, l'exemple classique est celui du refus d'investir de la part d'un manager en raison de l'impact immédiat d'une telle décision sur le compte de résultat et sur la valeur des actifs du bilan que provoquerait cet investissement. Enfin, le développement de la *comptabilité créative* dans les entreprises rend plus difficile l'interprétation des résultats issus de la comptabilité générale¹⁰.

Ainsi, il est possible pour une entreprise d'effectuer un certain nombre de « choix de gestion » qui modifieront, parfois d'une manière significative, le résultat de l'entreprise. Par exemple, on peut citer en France les options laissées pour la comptabilisation des provisions réglementées ou encore le choix de la méthode de l'imputation des déficits fiscaux, etc. De même, au niveau de l'élaboration des comptes consolidés, il existe des possibilités de faire varier le périmètre de consolidation, de transférer du résultat d'une filiale à une autre, etc. Ce débat, déjà aigu au niveau national, est amplifié au niveau international en raison de la coexistence de normes comptables différentes.

Le deuxième constat qui explique le succès du *tableau de bord prospectif* est lié à la nécessité de disposer d'indicateurs de pilotage de la stratégie d'une organisation. Une entreprise, lorsqu'elle dispose des ressources suffisantes, peut mettre en œuvre un projet stratégique. Selon A.D Chandler, la stratégie peut se définir comme « la détermination des buts et objectifs d'une entreprise et le choix des actions et de l'allocation des ressources nécessaires pour les atteindre ». Cette définition montre la nécessité d'orienter l'action des individus pour la conduite d'un projet stratégique. Or, le manque d'indicateurs de pilotage de la mise en œuvre de la stratégie peut provoquer une incohérence entre les intentions stratégiques de la

¹⁰ Cette dernière peut être définie comme : « L'ensemble des techniques, des options et des espaces de liberté laissés par les textes comptables qui, sans s'éloigner de la norme et des exigences de la comptabilité, permettent aux dirigeants d'une entreprise de faire varier le résultat ou de modifier l'aspect des documents comptables ». Gillet P. « Comptabilité créative : le résultat comptable n'est plus ce qu'il était », Revue française de gestion, Novembre 1998.

direction générale et les opérations quotidiennes des acteurs de l'entreprise. Comment s'assurer de la convergence des actions des salariés de l'entreprise avec les objectifs stratégiques poursuivis par les dirigeants sans posséder des indicateurs de mesure ? L'entreprise est donc à la recherche d'un outil de management permettant de communiquer la stratégie, de fixer des objectifs opérationnels en relation avec les buts stratégiques et de susciter l'adhésion du personnel. Une des propositions avancées pour réduire l'écart souvent constaté entre les objectifs stratégiques et ce qui se passe sur le terrain, est d'intégrer dans la gestion opérationnelle le suivi d'indicateurs de performance reliés avec les buts stratégiques de l'entreprise.

C'est dans ce contexte que le modèle du *tableau de bord prospectif* a été présenté par Kaplan et Norton en 1996 dans leur ouvrage *The balanced scorecard* comme une réponse aux deux limites explicitées ci-dessus.

Le *tableau de bord prospectif* présente quatre dimensions d'analyse : l'apprentissage organisationnel, la maîtrise des processus internes, l'approche client et les résultats financiers. Il existe une hiérarchie entre ces domaines, justifiée par l'existence de relations de *cause à effet*. La logique inhérente à ce modèle est de considérer que l'apprentissage organisationnel et le développement humain permettront à l'organisation d'exceller dans les processus internes permettant de créer une valeur ajoutée distinctive, ce qui augmentera la satisfaction des clients et se traduira par de meilleures performances financières. L'idée de rechercher un avantage concurrentiel dans la maîtrise d'un processus clé renvoie notamment aux travaux de M. Porter sur l'analyse de la chaîne de valeur.

Le *tableau de bord prospectif* contient des indicateurs financiers et non financiers. Les auteurs distinguent deux types d'indicateur : les indicateurs de résultat - les *lagging indicators* - qui mesurent a posteriori les résultats des décisions passées et les indicateurs permettant d'agir sur les leviers générateurs de la performance - les *leading indicators*. Ces indicateurs ont comme caractéristique d'être liés entre eux au travers d'une relation causale :

« A scorecard should contain outcome measures and the performance drivers of those outcomes, linked together in cause and effect relationships »¹¹.

Les *leading indicators* confèrent au modèle une vision prospective : en agissant sur les leviers permettant de piloter la performance finale on parviendra à concrétiser cette performance. Les auteurs recommandent que le tableau de bord prospectif soit constitué d'un mix équilibré d'indicateurs *leading* et *lagging* et que, pour chacun des 4 domaines, la recherche d'indicateurs adaptés au contexte de l'activité soit réalisée avec les équipes. L'intérêt de la méthode proposée par Kaplan et Norton est donc d'explicitier via des indicateurs financiers et non financiers, reliés entre eux au travers d'une relation de causalité, la manière d'atteindre les objectifs stratégiques de l'entreprise. Ainsi, le tableau de bord stratégique constitue l'outil de pilotage de la stratégie de l'entreprise contenue dans la *Strategic Road Map*. En effet, c'est un moyen de communiquer avec l'ensemble du personnel sur les buts stratégiques en choisissant les indicateurs de suivi, d'assurer la convergence des actions des salariés avec le projet stratégique mais aussi de mesurer le degré de déploiement du projet stratégique dans l'entreprise.

¹¹ Kaplan R.S & Norton D.P, *The balanced scorecard – translating strategy into action*. Boston: Harvard Business School Press.

Hanne Nørreklit au travers d'un article paru en 2000¹² a mis en évidence les limites des hypothèses théoriques sous-jacentes au modèle du *tableau de bord prospectif*, notamment en ce qui concerne les relations causales supposées dans ce modèle. Le premier problème concernant la relation de cause à effet supposée entre les quatre domaines effet supposée entre les 4 domaines - apprentissage, processus, client et finance - est que l'horizon de temps des différentes actions est différent d'un domaine à l'autre. Comment peut-on dans ces conditions appréhender les effets d'une action à long terme ? H. Nørreklit insiste sur l'incohérence du modèle qui précisément ne prend pas en compte le décalage temporel - un *time lag* pouvant exister entre une action et ses effets. Ainsi, à partir du moment où un résultat, à un *instant t*, est la résultante de différents facteurs, comment peut-on isoler l'impact d'une action ayant eu lieu à un instant antérieur si on ne dispose pas d'une dimension temporelle permettant de relier l'action aux effets mesurés ? Le risque est bien de retomber dans le travers du court terme en focalisant son attention sur les actions ayant un impact financier rapide important. De plus, H.Nørreklit suggère que le lien de causalité implicite dans la méthode n'est pas fondé. Elle étudie la causalité supposée entre un haut niveau de satisfaction client qui impliquerait des bons résultats financiers et reprend pour la critiquer une affirmation de Kaplan et Norton : « si une entreprise procure à ses clients plus de valeur et de qualité, alors les clients seront plus loyaux et donc les profits augmenteront très probablement ». Cette affirmation implique deux choses : d'une part que la qualité permet de fidéliser les clients et d'autre part que des consommateurs fidèles sont des consommateurs rentables. Or, aucune causalité n'a été établie empiriquement entre la qualité et la performance financière. Il existe même des études qui tendent à prouver que des entreprises surinvestissent en qualité. D'autre part, des consommateurs fidèles ne sont pas tous des consommateurs rentables. Ainsi, comme le signale un manager lors d'une interview, on peut tout à fait se réjouir, dans certaines conditions, de perdre un client qui ne fait pas gagner d'argent à l'entreprise. C'est la raison pour laquelle il n'y a pas de relation de causalité entre qualité et profit d'une part et entre fidélité des clients et profit d'autre part. H.Nørreklit suggère que la définition du client fidèle pour Kaplan et Norton sous-entend un client rentable. Mais dans ces conditions, il n'y a plus de *relation causale* entre loyauté et profit mais une *relation logique*. En effet, un client rentable génère nécessairement des bons résultats financiers.

Enfin, la méthode suppose que les 4 domaines sont liés par une relation causale. Cependant, on peut affirmer que les relations entre les différents domaines sont beaucoup plus complexes. Ainsi, pour pouvoir investir en recherche et développement, l'entreprise a besoin de disposer de ressources financières. Inversement, des investissements en recherche et développement, s'ils deviennent rentables, permettront d'obtenir des ressources financières supplémentaires. Aussi, à la place d'une relation causale directe, on obtient plutôt une relation circulaire. En fait, les quatre perspectives sont interdépendantes.

En conclusion, H.Nørreklit insiste sur l'ambiguïté de l'enchaînement des relations causales proposées par le modèle : soit il n'est pas possible empiriquement d'établir cette causalité, ce qui remet en cause l'intérêt du modèle, soit la relation n'est pas causale mais logique. Par ailleurs, les auteurs eux-mêmes semblent entretenir le doute sur les relations de cause à effet. Les relations causales proposées ne doivent-elles pas plutôt être comprises comme un enchaînement parmi d'autres possibles pour parvenir à la réalisation du projet stratégique ? Dans ces conditions, il vaut mieux parler d'une relation de finalité plutôt que d'une relation causale. Mais, si tel est le cas, l'outil ne constitue pas une innovation par rapport à d'autres

¹²Nørreklit H., « the balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions », *Management Accounting Research*, 2000, 11, pp. 65-88.

approches et cela remet en cause sa capacité à aider le management à piloter le déploiement de la stratégie.

La présentation du *tableau de bord prospectif* repose sur un modèle rationnel de causalité. Le projet stratégique est donné – on ne s’interroge guère sur les conditions de son émergence – et peut être représenté au travers d’une chaîne d’indicateurs liés entre eux par les liens de causalité. Il est ainsi possible d’identifier les mécanismes de performance de l’entreprise et donc de disposer des moyens permettant de contrôler le déploiement du projet stratégique. Les *lead indicators* permettent d’anticiper sur une détérioration observée de certaines opérations et donc de prendre très rapidement des actions correctrices. Cette vision repose sur le paradigme de la décision et l’outil de gestion tire sa pertinence de sa capacité à représenter l’environnement de l’entreprise. La vision de l’acteur dans ce modèle est très réductrice car d’une part, la chaîne de liens de causalité rend prédictible le comportement de l’acteur en situation et d’autre part, les auteurs préconisent de fixer une partie de la rémunération des individus sur l’atteinte des objectifs de ces indicateurs. On reste dans le schéma de l’acteur rationnel. H. Nørreklit a montré la faiblesse des fondements théoriques de l’approche de Kaplan et Norton. Ses critiques écaillent sérieusement le vernis du *modèle rationnel*. Pourtant, comment expliquer alors l’engouement qu’il y a eu aux Etats-Unis pour le *tableau de bord prospectif* ?

3. La dichotomie entre décision et action est un des fondements du paradigme décisionnel ce qui conduit à sous estimer singulièrement la complexité du phénomène organisationnel.

Pour rendre compte des emplois hétérogènes des instruments de gestion dans les organisations, il faut se placer dans une perspective de l’ « action » et relâcher les implicites contraignants du paradigme décisionnel. Le paradigme de la décision s’appuie sur une dichotomie entre décision et action et sur une vision de l’acteur rationnel. Ce dernier est un individu qui se fixe des buts et met en œuvre une démarche de résolution de problème, lui permettant de sélectionner les moyens appropriés pour atteindre ses fins. Ce cadre suppose que la décision - et donc la cognition - précèdent l’action et que l’action n’est qu’une simple exécution du résultat du processus de décision. Pourtant, des auteurs ont mis en doute cette dichotomie entre action et décision, à l’instar de J-G March :

« It seems to me perfectly obvious that a description that assumes goals come first and action comes later is frequently radically wrong. Human choice behaviour is at least as much a process for discovering goals as for acting on them. Although it is true enough that goals and decisions are “conceptually” distinct, that is simply a statement of the theory. It is not a defence of it. They are conceptually distinct if we choose to make them so. »¹³

Des travaux vont s’attacher à remettre en cause les deux principales hypothèses du modèle: l’existence d’un processus de décision précédant l’action et le comportement d’acteur rationnel au sens de la rationalité limitée de Simon. Ceci transforme la vision des outils de gestion et offre un cadre d’analyse permettant de mieux rendre compte des pratiques observées dans les organisations.

¹³ MARCH, JG, *The Technology of Foolishness*.

Nous exposerons ici les résultats des travaux de Nils Brunsson¹⁴ qui a étudié des phénomènes de changement important ou de grande stabilité observés dans 7 organisations. Brunsson met en évidence le paradoxe de l'importance des travaux de recherche qui ont été engagés pour raffiner ce que devrait être un processus de prise de décision rationnel et le fait que l'observation de nombreuses situations organisationnelles remettent en cause jusqu'à l'idée même de l'existence de ce processus. Cette irrationalité apparente ne se limite d'ailleurs pas à des décisions mineures comme le rappelle justement Brunsson en citant l'étude de Janis ; en effet, cette dernière insiste sur la manière dont les responsables politiques américains ont décidé de commencer à envahir la Baie des Cochons lors de la crise des missiles de Cuba : des informations discordantes et donc embarrassantes ont été supprimées, une illusion d'unanimité entre les décideurs a été entretenue, alors même que des conflits d'ordre politique interféraient dans le processus de prise de décision.

Par ailleurs, pour rendre compte de ces processus de décision *irrationnels* mais observés, trois types d'explication, permettant de rester dans le paradigme de la décision, ont été avancés. Dans un premier temps, les défaillances de certains décideurs ont été relevées et on a conclu qu'avec un meilleur recrutement et plus de formation, on pourrait rapprocher pratique et théorie. Puis, en s'appuyant sur les résultats des travaux de recherche en psychologie effectués en laboratoire, on a mis en évidence des caractéristiques psychologiques inhérentes aux êtres humains et difficilement modifiables, ce qui a amené à plaider en faveur de l'utilisation d'ordinateurs et de modèles mathématiques permettant de retirer au processus de décision les biais psychologiques du comportement humain. Enfin, en reconnaissant la complexité des situations dans lesquelles les décisions devaient être prises, ces dernières se caractérisant notamment par une recherche importante d'informations pour analyser l'ensemble des alternatives qui s'offraient aux décideurs, on a reconnu les limites humaines de traitement de l'information. Ces dernières pouvaient cependant être levées grâce au développement d'outils informatiques de collecte et de traitement de l'information. Toutes ces explications s'ancrent encore dans la logique du paradigme de la décision et insistent sur l'ensemble des phénomènes qui perturbent le processus mais on situe leur origine sur un plan cognitif.

Brunsson va proposer une explication radicalement différente de cette apparente irrationalité des décideurs et appeler à un renversement de perspective : les explications ancrées dans le paradigme de la décision sont insuffisantes pour rendre compte de la manière dont s'opère la prise de décision effective dans les organisations pour une raison très simple : prendre des décisions selon le modèle du *rational choice*, n'est qu'un moyen possible parmi d'autres pour susciter l'action.

« «The decision-making” perspective fails to recognize that practitioners do more than make decisions. Making a decision is only a step towards action. A decision is not an end product. Practitioners get things done, act and induce others to act. An action perspective makes it easier and important to observe that there exist both decisions without actions and actions without decisions. Some actions are not preceded by weighing of objectives, evaluating of alternatives or choosing; and decision processes and decisions do not always influence actions, particularly not when the actions precede the decisions. »¹⁵

L'une des raisons pour lesquelles la perspective de *decision making* s'essouffle quand on la confronte aux pratiques des organisations est que l'on fait comme si l'exécution de la décision dans l'organisation allait de soi. Or, si dans le cas d'un processus de décision individuel, le passage de la décision d'un individu rationnel à l'action entreprise par l'individu, peut se

¹⁴ Brunsson N, «The irrationality of action and action rationality : decisions, ideologies and organizational actions», *Journal of Management Studies*, 19, 1, pp. 29-43, 1982.

¹⁵ Ibid, p. 32.

concevoir comme relativement non problématique, il n'en est rien au niveau d'une organisation. Ainsi, si on se place dans une perspective de l'action, alors le processus de *decision making* n'est dans ce cadre qu'un des moyens pour y parvenir. Il doit donc être adapté pour susciter l'action :

« For decisions to initiate actions, they must incorporate cognitive, motivational and commital aspects. One cognitive aspect of a decision is expectation: the decision expresses the expectation that certain actions will take place. A decision also demonstrates motivation to take action, and it expresses the decision makers' commitments to specific actions. By making a decision, decision makers accept responsibility both for getting the actions carried out and for the appropriateness of the actions. »¹⁶

Or, pour Brunsson, le modèle rationnel de la prise de décision décourage le plus souvent l'action.

« The stronger the expectation, motivation and commitment expressed in a decision, the more power that decision exerts as a basis for action. Insofar, as the constituents of decisions are determined by decision processes, the likelihoods of actions can be influenced by designing the decision process. However, effective decision processes break nearly all the rules for rational decision making: few alternatives should be analysed, only positive consequences of the chosen actions should be considered, and objectives should not be formulated in advance ».¹⁷

C'est la raison pour laquelle les processus de décision observés dans les organisations apparaissent irrationnels par rapport aux prescriptions de la théorie du rational choice. Cependant, considérés dans une perspective de *taking action*, ils retrouvent une certaine rationalité : ils sont conçus pour favoriser l'action.

¹⁶ Ibid, p. 32.

¹⁷ Ibid, p. 33.

II. L'adoption d'un cadre théorique interprétatif permet de rendre compte de la contribution singulière et décisive des instruments de gestion : ils créent, au travers des interactions qu'ils médiatisent, des opportunités pour agir différemment.

1. *Ramener le monde à sa mesure : les instruments de gestion régulent les interactions et servent de support au processus de création de sens.*

Le monde dans lequel évoluent les acteurs est complexe et il n'est pas possible de saisir cette complexité dans son ensemble. Pourtant, les acteurs, pour pouvoir agir, ont besoin de disposer d'un cadre de signification leur permettant d'établir des récits plausibles, d'évoluer dans un monde pour lequel un certain ordre est présumé. Ainsi, ils vont sélectionner parmi le flux incessants des événements - pour reprendre la terminologie de Weick mais nous verrons pas la suite qu'il sera possible d'élargir cette notion à tout ce qui fait signe¹⁸ aux acteurs - qui caractérisent leur environnement ou leur activité, des événements discrets - des « variables ponctuées », des signes - à partir desquels ils vont inférer des nouveaux liens.

Des instruments de gestion comme le tableau de bord prospectif ou la procédure d'utilisation de l'indicateur Return on Investment chez Quaker Oats doivent donc être compris comme des supports à l'élaboration de sens par les acteurs permettant, au travers de leurs interactions, d'aboutir à l'élaboration de récits plausibles, d'un cadre de signification partagé concernant l'activité de l'organisation: cette dernière fait sens collectivement aux acteurs. Les liens inférés entre les indicateurs sont le produit des expériences des acteurs et des interactions entre les acteurs qui permet d'aboutir à une vision relativement stabilisée du fonctionnement de leur activité. En effet, la grille d'analyse de l'indicateur Return on Investment constitue un cadre de signification qui permet de donner du sens à un phénomène observé, de ramener le monde à sa mesure. Ainsi, Weick suggère qu'il importe moins que les liens établis entre les variables soient objectivement ou logiquement vérifiables que le fait qu'ils existent et fonctionnent comme des présomptions de logique pour les acteurs. L'action fait sens aux acteurs, l'action repose sur une présomption¹⁹. L'utilisation de l'indicateur Return on Investment par les acteurs de Quaker Oats est une réalité socialement construite par les managers. Peu importe que les relations entre les composantes de l'indicateur soient fondées théoriquement. Ce qui compte c'est la croyance partagée par les acteurs qu'elles le sont. La deuxième idée est celle de cercle vicieux et de cercle vertueux. En effet, Weick affirme que ce qui caractérise notamment l'action dans les organisations c'est le fort degré d'intensité qui peut être déployé. Plus l'action est intense, plus il y a de probabilité pour que le résultat obtenu soit conforme à la présomption qui a initié l'action, ce qui en retour renforce cette présomption. La relation fonctionne aussi d'une manière négative. Plus le doute est grand quant à la présomption sous-tendant l'action, moins l'action sera intense et moins les résultats de l'action permettront d'atteindre les résultats.

« If Quaker's management believes that return on equity can be increased by increasing asset turnover, return on sales and financial leverage (presumption of logic), they may act forcefully to achieve these results (strength of action), which may increase the likelihood of these results being obtained (amount of covariation created), which may confirm their original presumption of logic (meaningfulness of covariation). [...] A situation of basic disorder may become more orderly when people overlook the disorder and presume orderliness, then act on this

¹⁸ Nous reviendrons plus en détail sur la notion de *signe* dans la suite de cet article

¹⁹ Une présomption est une opinion fondée seulement sur des signes de vraisemblance.

presumption, and, finally, rearrange pliant elements into a more meaningful arrangement that confirms the original presumption.²⁰ »

Par ailleurs, un autre point important souligné par Weick et Swieringa, est le rôle joué par l'indicateur Return on Investment dans la communication et les interactions des acteurs entre eux : ces dernières sont médiatisées par des instruments de gestion qui constituent alors des dispositifs de régulation. L'importance des outils ne tient pas tant dans leur degré de précision à rendre compte d'une réalité objective mais plutôt dans leur capacité à étayer le processus de construction de sens dans les organisations. Ils constituent un langage partagé par l'ensemble des membres - tous les responsables ont des objectifs et des moyens d'action qu'ils expriment au travers de variables composant l'indicateur. Ce langage permet de donner collectivement du sens aux actions entreprises, d'établir des récits plausibles pour rendre compte a posteriori des résultats obtenus. Ce qui au départ était une « réalité socialement construite » est devenue pour les acteurs la réalité, c'est-à-dire quelque chose qui va de soi, qu'on ne remet pas en question. Et la croyance dans l'utilisation de l'indicateur Return on Investment est d'autant plus forte qu'elle est partagée par l'ensemble des responsables.

Ainsi, il est vain pour Weick de mettre en évidence les insuffisances méthodologiques ou théoriques de tel ou tel instrument de gestion car là n'est pas l'essentiel. Tout instrument de gestion est *enacté* par les acteurs. En effet, il s'insère dans un contexte d'action organisée qui est spécifique, enraciné dans les expériences des acteurs, leurs croyances, leurs présomptions. Toutefois, il nous semble que la position de Weick et Swieringa doit être relativisée sur un point : la notion de pertinence d'un outil. Les auteurs mettent en évidence que les outils du contrôle de gestion font agir les acteurs de l'organisation. Ainsi, les défauts méthodologiques de l'indicateur Return on Investment font courir le risque de prendre des décisions sous optimales mais cette procédure fait agir les acteurs. Mais, nous pensons que si les outils font agir les acteurs, ils doivent les faire agir d'une manière pertinente. La notion de pertinence d'un outil, fût-ce une pertinence purement pragmatique portant sur les effets induits par l'instrument et leur désirabilité ne doit pas être abandonnée²¹.

2. *Les outils de gestion sont des objets continûment interprétés et réinterprétés par les acteurs. Ils ne sont pas porteurs de connaissances en soi !*

Tous les savoirs ne trouvent pas d'écho dans les organisations. De plus, lorsqu'un savoir se diffuse dans une organisation, il prend la forme d'une représentation graphique, d'un tableau de bord, d'un objet et en ceci, il acquiert une certaine forme de matérialité. Denis Bayart a proposé la définition suivante des objets :

« Par « objets », nous entendons ici toutes les formes concrètes, matérielles ou graphiques, qui sont produites à l'appui d'un savoir déterminé, que ce soit à titre d'illustration, d'argumentation, de preuve, ou de moyen pour la mise en œuvre »²².

²⁰ Swieringa Robert J. & Weick Karl E., «Management accounting and action», *Accounting, Organizations and Society*, Volume 12, N°3, p. 304.

²¹ Pour une analyse plus complète de la manière dont Weick considère les instruments de gestion, se référer à l'article de Philippe Lorino, « les instruments, présence fantomatique dans l'œuvre de Weick ». (A paraître)

²² Bayart D., « Des objets qui solidifient une théorie : l'histoire du contrôle statistique de fabrication », *Des savoirs en action*, Éditions l'Harmattan, 1995, p. 139.

Cette définition met en lumière les conditions du passage de la théorie aux objets qui seront ensuite *manipulés* par les acteurs de l'organisation.

Denis Bayart a proposé une analyse éclairante sur la manière de rendre compte de ce processus de « production / diffusion » des savoirs de gestion dans lequel les interactions entre les objets et les contextes d'action dans lesquels ils s'insèrent, semblent jouer un rôle déterminant. Ainsi, il a étudié comment un objet particulier, la carte de contrôle, s'est diffusé dans les ateliers de production en liaison avec le développement d'une théorie du contrôle statistique élaborée par W.E Shewhart. Ce dernier continua ses travaux sur le contrôle de la qualité au sein des Laboratoires Bell qui furent créés en 1925. La première étape du processus consiste en l'élaboration d'une théorie ambitieuse de la part de Shewhart qui prend le contre-pied des théories de gestion déterministes alors dominantes concernant la problématique de la qualité de la production : la qualité n'est pas uniquement une affaire de degré de précision des machines. Il va mettre en évidence le comportement aléatoire de la résistance électrique du microphone à carbone qui constitue un élément clé du combiné et présentera une démarche statistique pour contrôler la qualité de la production. La qualité est une variable qui peut être représentée par une distribution statistique :

« À ce stade, Shewhart a ainsi forgé deux instruments : une représentation graphique simple et parlante, une méthodologie lourde et impliquant beaucoup de calculs. Ces deux facettes ne sont pas encore étroitement complémentaires : le graphisme ne fait encore qu'illustrer la théorie, celle-ci restant autonome. L'évolution qui va se produire ensuite dans la méthode est très intéressante en ceci que la théorie va être considérablement simplifiée, et que l'outil graphique va devenir partie intégrante de la méthode. Cette évolution évoque ce que Simondon a appelé le processus de *concrétisation* d'un objet technique : un objet technique est d'abord réalisé en tant que prototype, comme décalque de son schéma théorique ; puis, avec le temps et à travers les usages, ses composants sont redéfinis en fonction les uns des autres, en un processus qui confère à l'objet l'apparence d'une vie autonome, relativement indépendante des conceptions théoriques qui ont présidé à sa création »²³.

Alors que la théorie développée par Shewhart permettait de s'affranchir de l'hypothèse de normalité de la distribution statistique de la variable, qui impliquait des calculs très lourds, la forme définitive de la carte de contrôle mise en place dans les ateliers ne prendra en compte que les deux premiers moments de la distribution statistique, impliquant implicitement l'hypothèse de la normalité de la distribution. Aussi, la carte de contrôle standardisée constitue un objet relativement autonome par rapport au cadre théorique plus large qui l'a initiée. Par ailleurs, Bayart insiste sur le développement d'objets qui ont permis la diffusion de la méthode en emportant la conviction de ceux qui les manipulaient. Il fait ici référence à l'utilisation des urnes et des tirages au sort dans les sessions de formation qui ont eu un pouvoir de conviction décisif. Le succès rencontré par les objets que sont la carte de contrôle standardisée dans les ateliers de production et les urnes dans les sessions de formation s'explique par un processus de sélection qui a retenu les objets pour lesquels il était possible de faire apparaître des propriétés pour la gestion :

Ainsi, la carte de contrôle a été intégrée dans les ateliers de production parce qu'elle permet de rendre visible des dysfonctionnements jusqu'alors cachés. De plus, elle facilite, par une représentation visuelle, l'appréhension des notions plus abstraites que sont la moyenne et la dispersion et met en évidence les limites acceptables de variation de cette dispersion. L'opérateur dans son atelier de production dispose d'un moyen cognitif pour percevoir si la production se déroule dans des normes de qualité acceptables, mais il n'a pas besoin de connaître la théorie qui a permis l'émergence de cette carte, cette dernière étant en quelque sorte devenue un objet autonome par rapport à la théorie de Shewhart. Un autre point

²³ Ibid, p. 153.

important est que la carte de contrôle a pu être introduite parce que les cadres et les contremaîtres ont été convaincus de la pertinence de la théorie. Là encore, l'importance des séances de formation pendant lesquelles des urnes ont été utilisées semblent avoir permis de gagner le soutien de ceux qui allaient favoriser sa diffusion dans l'organisation.

« Une conséquence de cette confrontation aux objets, généralement couronnée de succès dans le cadre des séances de formation, est que, pour les ingénieurs ainsi formés, l'objet carte de contrôle devient une incarnation de la théorie. Des cartes de contrôle en fonctionnement de routine (donc qui « marchent bien ») constituent une validation permanente de la théorie, dont il devient aussi impossible de douter que de la théorie de la machine à vapeur... Nous observons là une causalité circulaire : la théorie fonde l'objet, dont le fonctionnement fonde la théorie, et ainsi de suite... »²⁴.

Les relations entre les savoirs et l'action sont donc médiatisées au travers d'objets. Pourtant, il ne s'agit aucunement d'une relation mécanique comme le laissait suggérer les théories déterministes et positivistes que nous avons par ailleurs critiquées dans la première partie de ce travail. D'une part l'objet n'est pas la théorie, il n'est pas une représentation objective d'un savoir *donné* ou *découvert*. Un processus de normalisation et de standardisation est à l'œuvre et se traduit par l'effacement de la théorie au profit de la construction d'objets pour lesquels on fait apparaître des propriétés qui font sens dans le contexte d'action dans lesquels ils vont être engagés. C'est au travers des interactions entre les objets et les acteurs que les propriétés des outils vont être *révélées*. C'est au travers d'un processus continu d'interprétation et de réinterprétations que l'objet devient un instrument, c'est-à-dire un moyen d'agir. Cependant, l'interprétation est enracinée dans un contexte particulier. Tous les acteurs ont une vision subjective des situations dans lesquelles ils sont placés. La carte de contrôle n'a pas la même signification pour l'ouvrier, dans son atelier de production, qui y voit un instrument de contrôle visuel de la qualité de la production, et pour le cadre qui retrouve dans l'outil les notions de moyenne et de dispersion dont il a perçu l'intérêt pour la gestion et enfin, pour le théoricien qui voit, dans cet outil, une application très limitative de son projet théorique. La rencontre entre un instrument de gestion et un contexte d'action organisée n'est donc pas totalement prédictible. De même, l'exemple de la carte de contrôle suggère que le changement organisationnel qui a eu lieu n'a été possible qu'à partir du moment où les cadres et les contremaîtres ont été persuadés de la supériorité de la méthode statistique pour réguler la qualité de la production.

Ainsi, à l'origine du changement, il y a l'introduction d'une *dissonance cognitive*, c'est-à-dire d'une remise en cause des croyances établies des acteurs. Cette remise en cause est partiellement provoquée par l'utilisation des urnes et des tirages au sort lors des séances de formation, ce qui suggère que c'est au travers de la confrontation avec les objets qu'un processus de réinterprétation a été initié. La connaissance nouvelle que possèdent les cadres et les ouvriers - la notion de dispersion et la capacité d'utiliser un tableau graphique pour anticiper les problèmes de qualité - s'est donc traduite au niveau individuel par des schémas interprétatifs nouveaux, une nouvelle *carte causale* pour reprendre la terminologie de Weick qui permet d'accommoder les nouvelles expériences des acteurs. Au niveau organisationnel, un outil a été forgé, c'est-à-dire un objet technique qui est adapté aux schémas interprétatifs nouvellement élaborés.

Cette approche permet de mettre en évidence l'autonomie potentielle que peut acquérir un instrument de gestion lorsqu'il circule dans le champ des relations sociales. En effet, le savoir se diffuse dans les organisations au travers d'objets matériels qui sont par la suite interprétés

²⁴ Ibid p. 162.

par les acteurs. Ils leur font signe. Des schémas d'interprétation sont associés par les acteurs aux objets, ce qui les rend pertinents à un moment et pour un contexte d'action donnés. Déjà, nous avons vu que dans le cas de la carte de contrôle, toute référence explicite à la théorie de Shewhart a disparu et que les conditions d'utilisation de la carte de contrôle telle qu'elle s'est imposée ne rend compte que partiellement de la portée de la théorie de Shewhart. Ainsi, la carte de contrôle ne marche que dans les cas où la variable statistique suit une loi normale. De plus, elle implique une vision de la qualité centrée sur l'atelier de production et adaptée à une production de masse. Que se passe-t-il lorsque les conditions de production évoluent pour s'orienter vers des quantités produites en petites séries ou lorsque la qualité doit désormais s'appréhender en termes de délai de livraison au client, de niveau de stock et de la qualité du service après vente ? Ici est mis en évidence le danger de « solidification » qui peut se produire lorsqu'on associe au fil du temps une valeur symbolique, voire identitaire à un instrument, différente de celle qui a été à l'origine de sa conception. Aussi, utiliser la carte de contrôle pour suivre la qualité dans un atelier de production, c'est aussi s'affirmer comme industriel, par rapport à une vision plus tournée vers le service client de la définition de la qualité. Ainsi, dans l'utilisation de la carte de contrôle, il y a la croyance que cet outil permet de contrôler la qualité de la production, une *présomption de logique* d'autant plus forte qu'elle fonctionne. Cependant, c'est oublier que la théorie du contrôle de la qualité de Shewhart, adaptée à une production de masse est devenue insuffisante pour gérer la qualité dans un environnement où la gestion des flux devient un paramètre essentiel de compétitivité.

III. L'étude des effets pratiques induits par la mise en place d'une démarche de benchmarking interne au sein d'une multinationale interne illustre l'intérêt d'adopter un cadre théorique interprétatif.

L'objectif de cette partie est de proposer, en s'appuyant sur les apports théoriques développés dans la deuxième partie de cet article, une lecture du rôle joué par la mise en place d'une instrumentation de gestion nouvelle dans un contexte organisationnel complexe, incertain et politique. Il s'agit du récit d'une démarche de benchmarking interne initiée par l'auteur de cet article alors qu'il exerçait la fonction de directeur du développement des performances au sein de la structure européenne Supply Chain Management d'une multinationale française de la distribution.

Le Supply Chain Management est une démarche de management favorisant « une coordination systémique et stratégique des fonctions traditionnelles de l'entreprise dans un réseau inter-entreprises avec, pour objectif, d'améliorer les performances à long terme à la fois de l'entreprise concernée et de la supply chain dans son ensemble. »²⁵. Le processus de Supply Chain est transversal par rapport aux différentes fonctions de l'entreprise. Les frontières artificielles dessinées par la structure formelle entre les approvisionnements, la logistique opérationnelle et les points de vente, sont remises en cause au profit d'une lecture plus transversale de l'activité.

Cependant, la création de cette structure au niveau européen a lieu peu de temps après l'annonce de la fusion entre deux entreprises - par la suite désignée par entreprise A et B. Or, les acteurs de la logistique opérationnelle des deux entreprises (gestion des entrepôts, du transport et des approvisionnements), notamment en France, ont des conceptions très éloignées du rôle de la logistique opérationnelle dans la chaîne de valeur de l'entreprise.

1. La mise en évidence de deux schémas d'interprétation antagonistes concernant l'appréhension de l'activité logistique dans la chaîne de valeur : une entreprise mais deux logiques de gestion.

Le premier schéma d'interprétation, résultat de l'expérience de grossiste de l'entreprise A, véhiculait une vision de la logistique opérationnelle centrée sur l'entrepôt. Dans ce schéma, les métiers de la logistique (caristes, préparateurs, réceptionnaires, transporteurs, etc.) étaient exercés par des salariés de l'entreprise et, d'une certaine manière, tout était fait pour optimiser le gestion des entrepôts et du transport dans le cadre d'un périmètre d'action limité ; en effet, on ne se préoccupait des produits qu'une fois qu'ils avaient été réceptionnés sur l'entrepôt et on assumait la responsabilité de l'activité logistique jusqu'à ce que le camion soit arrivé à destination, c'est-à-dire sur le quai de réception des points de vente. Cette déconnexion entre les fonctions de l'approvisionnement, de la logistique opérationnelle et de la gestion des flux à l'intérieur du magasin peut être illustrée par les modèles des tableaux de bord utilisés par le contrôle de gestion de l'activité logistique.

Il n'existe, sur ces tableaux de bord, aucun indicateur de suivi des stocks de l'entrepôt car il s'agissait d'une responsabilité de la fonction approvisionnement ; de même, aucun indicateur de la qualité de service rendu au magasin n'est présent, comme le taux de service, c'est-à-dire

²⁵ Samii A.K., Stratégies logistiques, 2001.

le pourcentage de colis livrés par rapport au nombre de colis commandés ou encore le respect des planning de livraison, etc. En revanche, on retrouve sur ces documents, l'appareillage classique d'un contrôle de gestion industriel avec la décomposition de l'activité en sections homogènes (réception, préparation, expédition), la définition d'unités d'œuvres cohérente avec cette conception de l'activité (le colis préparé et la palette complète préparée)²⁶, l'utilisation de clés d'allocation pour répartir les charges indirectes en fonction des unités d'œuvre. Dans ce contexte, c'est le coût par unité d'œuvre, par entrepôt et par type de flux qui importe. On peut remarquer aussi le degré de précision de certains indicateurs comme le niveau de productivité des préparateurs ayant un contrat à durée déterminée et de ceux possédant un contrat à durée indéterminée. Dans ce schéma, une logistique performante est une logistique qui maîtrise ses coûts à l'unité d'œuvre et qui met en place des projets sur entrepôt pour augmenter la productivité de la préparation ou de la réception.

La deuxième vision était celle de l'ancienne entreprise B. L'objectif prioritaire était de satisfaire les besoins des magasins. Dans cette approche, seuls les indicateurs de niveau de service aux points de vente étaient suivis et toute demande de la part du format hypermarché était prise en considération, sans que soit vraiment mesuré l'impact sur le coût global de la logistique. Ainsi, il n'existait pas de compte d'exploitation par entrepôt mais des comptes d'exploitation par type de flux. De plus, puisque la gestion des entrepôts et du transport était sous-traitée à des prestataires logistiques extérieurs, les coûts n'étaient que la résultante de l'application d'un contrat négocié annuellement. Dans ce contexte, une logistique performante était celle qui permettait de s'adapter aux variations des besoins de flux des hypermarchés et de faciliter la gestion des flux à l'intérieur du point de vente. Par exemple, les stocks en magasin présents à l'ouverture du magasin sur les produits du rayon de l'épicerie sèche correspondaient à la prévision de vente de la journée. Les commandes étaient journalières et étaient passées le matin avant neuf heures pour une livraison le lendemain matin. Les réceptionnaires des points de vente mesuraient le respect des horaires de livraison par les transporteurs au quart d'heure près.

Un dialogue de sourds s'était donc engagé. D'un côté, les anciens cadres de l'entreprise A mettaient en avant le coût trop élevé de la logistique de l'entreprise B en sous-entendant que la sous-traitance de cette activité à des prestataires logistiques extérieurs s'était traduite par une dérive des coûts. De l'autre, les acteurs de l'entreprise B faisaient remonter des magasins des insatisfactions croissantes concernant la qualité de service des entrepôts gérés par les acteurs de l'entreprise A. Chaque groupe d'acteurs raisonnait localement au sein de sa fonction en mobilisant des schémas d'interprétation anciens.

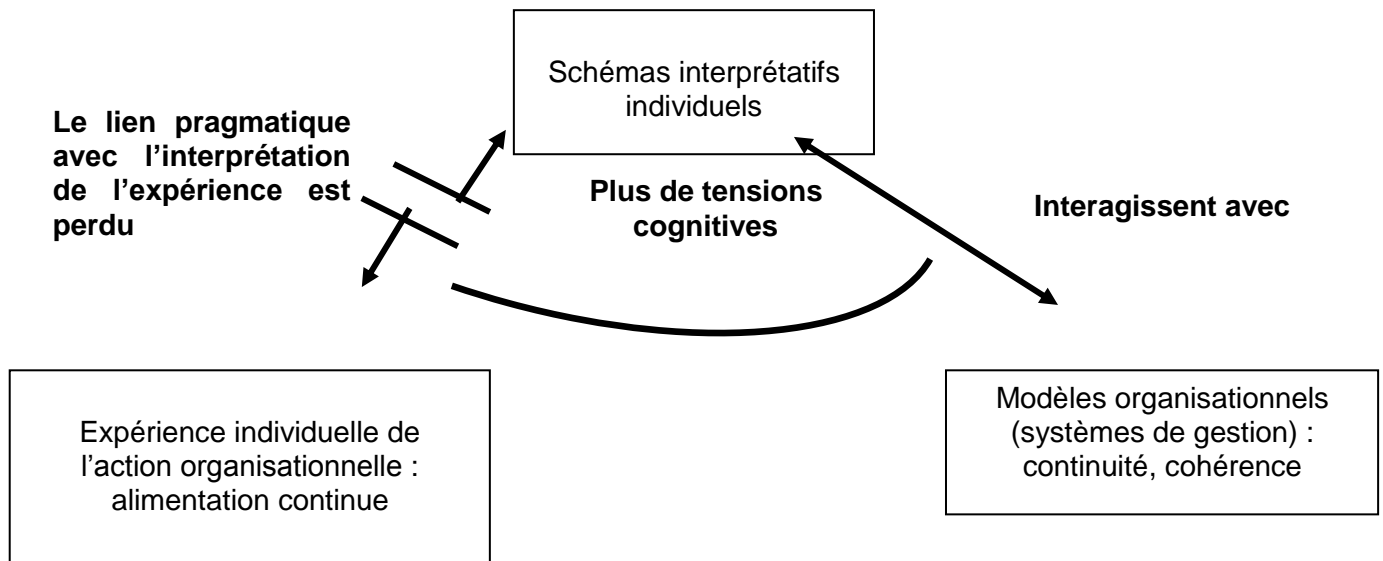
L'analyse proposée par Lorino pour expliquer l'échec du changement chez Bull peut être ici mobilisée. En effet, les acteurs interprètent le nouveau contexte d'action issu de la fusion entre les deux entreprises en se basant sur des schémas d'interprétations anciens. L'évolution des indicateurs du coût logistique est interprétée par les acteurs de l'ancien groupe A comme un signe de mauvaise gestion de l'activité des entrepôts. La maîtrise du coût logistique constitue le schéma d'interprétation dominant pour les acteurs du groupe A. Ce schéma a été à l'origine du développement des outils de gestion permettant de mesurer l'activité logistique (des systèmes d'information permettant de mesurer individuellement la productivité des préparateurs, une comptabilité de gestion basée sur la détermination du coût de revient

²⁶ Une palette complète signifie que la palette expédiée est identique à la palette livrée. La préparation au colis signifie que pour préparer une commande d'un magasin, on va constituer une palette hétérogène en prenant autant de colis par référence que le spécifie la commande de chaque point de vente.

complet d'une palette préparée etc..). En retour, ce système de gestion oriente et encadre la perception des acteurs et conforte ce schéma d'interprétation : il n'y a pas de critique des systèmes de gestion car il n'y a pas d'évolution des schémas d'interprétation des acteurs.

La doctrine de Supply Chain qui impliquait de raisonner globalement sur l'ensemble du processus logistique ne faisait pas signe aux acteurs :

« Si la liaison entre l'expérience et les schémas interprétatifs se trouve rompue, les schémas interprétatifs se sclérosent et la capacité d'adaptation de l'organisation disparaît ... »²⁷.



Ainsi, les acteurs d'une organisation doivent en permanence relier expérience et savoir pour être en mesure de produire de nouvelles connaissances. Un parallèle peut être établi avec la notion d'*enquête* que Dewey a théorisée. En effet, la connaissance est le fruit de l'expérience et est construite au cours d'un processus d'action dynamique et intentionnel, l'*enquête*. Ceci induit que savoir et action sont liés et que toute connaissance est relative. La pensée n'est pas immobile mais est un processus, une chaîne d'interprétations. La pensée débouche sur l'*habitude* c'est-à-dire « une prédisposition générale à agir d'une certaine manière ». Mais l'habitude ne réifie pas le faire (routine), elle n'est pas une « représentation », mais une disposition mentale, qui se transforme avec l'expérience.

Toutefois, ne pas être en mesure de remettre en cause l'analyse fordienne de la hausse du coût unitaire constitue ce que Peirce note « une dégénérescence des mécanismes d'apprentissage en routines réflexes et impensées » et démontre l'absence de ce processus d'*enquête*. En effet, ce processus est intentionnel et, pour Dewey, le doute en est l'un des fondements. Dewey met donc en garde contre le risque de circularité de l'apprentissage dont Lorino donne l'explicitation suivante :

« Les représentations (les « formes logiques », les modèles de raisonnement) émergent de l'expérience, notamment de la résolution de problèmes à l'instant t ; elles sont mises en œuvre comme outils et méthodes de

²⁷ Lorino, P, « Le groupe BULL, 1986-1992 : l'apprentissage organisationnel bloqué », *Enquêtes de gestion, à la recherche du signe dans l'entreprise*, L'Harmattan, juin 2000.

raisonnement dans les expériences et les enquêtes ultérieures ; mais elles servent simultanément comme moyens de contrôle de la rigueur des méthodes d'analyse, d'enquête et de décision mises en œuvre dans les expériences ultérieures »²⁸.

Ceci suggère que la connaissance établie à un *instant t* doit pouvoir être testée, mise à l'épreuve, et validée ou modifiée au cours des processus d'enquête. Lorsqu'il n'y a plus de place pour le doute, cela compromet alors la construction de nouvelles connaissances.

La gravité des dysfonctionnements opérationnels survenus par la suite contraindra l'ensemble des acteurs de la logistique opérationnelle à remettre en cause leur schéma interprétatif et à faire évoluer leur instrumentation de gestion : les taux de rupture des produits enregistrés dans les hypermarchés avaient atteint des niveaux très élevés, ce qui avait conduit les gestionnaires des flux des magasins à augmenter significativement le niveau des stocks. On pouvait d'ailleurs constater que la forte hausse des stocks en magasin ne parvenait pas à réduire le taux des ruptures des produits. Dans le même temps, le coût logistique augmentait car les dirigeants des hypermarchés qui pour la plupart d'entre eux étaient issus de l'entreprise B souhaitaient étendre à l'ensemble des nouveaux magasins le niveau de service qu'ils avaient connu avant la fusion. Or, cela posait un problème de coût important car la taille moyenne des hypermarchés de l'ancien groupe A était significativement inférieure à celles des anciens hypermarchés B.

Il n'était plus tenable de se retrancher derrière un périmètre d'action restreint car, d'une certaine manière, les acteurs de la logistique opérationnelle et de l'exploitation des magasins n'arrivaient plus à donner du sens à la détérioration des indicateurs de mesure de leur activité respective.

2. L'initiation d'une démarche de benchmarking sur les coûts logistiques déclenche un processus d'enquête permettant d'élaborer de nouvelles connaissances ainsi qu'un nouveau cadre de signification.

La démarche de benchmarking interne, qui a été initiée avec mes interlocuteurs européens du contrôle de gestion logistique concernant la comparaison des coûts des différents entrepôts, a eu pour origine une polémique grandissante concernant le niveau de performance des entrepôts.

Les deux exemples suivants illustreront cette polémique. Les anciens hypermarchés B avaient défini une organisation du travail en magasin qui permettait d'optimiser la gestion des flux à l'intérieur du point de vente. Une des règles établie pour l'ensemble des magasins consistait à ce que les palettes soient préparées rayon par rayon au niveau de l'entrepôt. Il existait 36 rayons par magasin. Cela signifiait qu'au niveau de la préparation de la commande sur les entrepôts, il fallait recommencer à préparer une nouvelle palette lorsqu'on changeait de rayon et ce quel que soit le niveau de remplissage de la palette précédente. Ainsi, sur entrepôt, on pouvait constater parfois des hauteurs de palettes très faibles mais cela correspondait au besoin des magasins. Bien entendu, cette pratique était difficilement envisageable au niveau du groupe A car elle était très coûteuse en termes de coût logistique.

Un autre exemple de ces querelles peut être donné par la controverse qui a surgi sur une manière de préparer les palettes hétérogènes, la préparation en cheminée. Dans l'entreprise B,

²⁸ Ibid

pour faciliter le contrôle visuel de la préparation des entrepôts par les réceptionnaires des magasins, les palettes hétérogènes étaient constituées de manière à ce qu'en faisant le tour de la palette on puisse vérifier aisément le nombre de colis préparés. Cela implique que le centre de la palette soit vide, d'où le terme de préparation en cheminée. Cette méthode entraîne un coût logistique important- on perd 6 à 7 % du volume disponible - ce qui se répercute sur les coûts de transport. Inversement, cela réduit le nombre d'heures de travail nécessaires pour l'activité des réceptionnaires des magasins. Cette pratique était aussi fortement condamnée par les anciens cadres du groupe A.

Dans ce contexte, la démarche de benchmarking qui a été initiée au niveau européen a permis de dépassionner le débat et de construire une méthodologie permettant d'aboutir à l'établissement de la notion suivante, celle *d'un coût à l'unité d'oeuvre pour un niveau de service donné*.

On peut également, dans ce contexte, faire un parallèle avec la notion d'enquête de Dewey. Confronté à un doute grandissant sur la pertinence des informations que produisaient les systèmes de contrôle de gestion en place (pourquoi de tels écarts de coût entre des entrepôts traitant des types de flux similaires ? Pourquoi les magasins faisaient-ils remonter des niveaux de rupture de plus en plus importants ?), il a fallu inventer une démarche nouvelle, construire de nouvelles connaissances et replacer les problèmes de gestion au quotidien dans un cadre de référence différent qui plaçait l'arbitrage entre coût et service au cœur de l'action. Une connaissance nouvelle a été construite et cette dernière a été symbolisée par l'élaboration de nouveaux indicateurs de mesure de l'activité ainsi que des modifications dans les procédures d'évaluation des investissements en logistique.

Conclusion

Nous avons tout d'abord mis en évidence les limites des hypothèses sous-jacentes aux théories traditionnelles des organisations concernant la vision des instruments de gestion et leur rôle dans la dynamique du changement organisationnel. Le modèle rationaliste des instruments de gestion, fondé sur la notion de rationalité substantive puis de rationalité procédurale, a prioritairement considéré les instruments de gestion comme une aide à la décision. Cette démarche s'inscrit dans le cadre de la théorie du choix rationnel. C'est pourquoi de nombreux travaux de recherche ont été centrés sur les aspects techniques et doctrinaux des instruments de gestion. L'objectif de ces travaux est ainsi de parfaire le processus de prise de décision en mobilisant les techniques et les outils les plus adaptés à la résolution du problème posé. Une des hypothèses fondamentales contenue dans le paradigme de la décision est qu'il n'y a pas interprétation du monde par l'acteur mais représentation du monde au travers de symboles. Cette hypothèse forte permet de réduire l'action dans l'organisation à une simple exécution de la décision. Or, ceci apparaît désormais comme une limite : l'observation des emplois des instruments de gestion par les acteurs et des processus de décision réels dans les organisations témoigne de l'hétérogénéité des pratiques et de l'importance du contexte d'action des acteurs, ce dernier étant spatialement et temporellement situé.

Puis, nous nous sommes placés au niveau des interactions entre les acteurs et les instruments de gestion, ce qui nous a permis de mettre en évidence la dualité de tout instrument qui s'avère être à la fois contrainte et ressource pour l'activité humaine.

Deux angles d'analyse peuvent être envisagés pour rendre compte des contraintes exercées par les outils de gestion : le rapport de l'outil à l'activité de son utilisateur et le rôle de l'outil dans les interactions sociales entre acteurs. Deux niveaux de contraintes peuvent être distingués. Premièrement, les capacités d'utilisation de l'outil sont limitées en raison de son caractère d'objet technique, de sa matérialité : s'il s'agit d'un outil informatique, son paramétrage imposera une certaine utilisation. Par exemple, pour saisir des données, il faudra remplir tel masque de saisie ; s'il s'agit d'un système de gestion analytique, alors les clés de répartition utilisées détermineront le résultat d'un calcul de coût. L'outil peut aussi être appréhendé comme schéma d'interprétation normatif des situations d'usage, son schéma de conception. En effet, les instruments de gestion s'appuient sur des connaissances qui ont été construites à un moment donné. Ils permettent des économies d'attention pour les acteurs en raison des automatismes de calcul qu'ils intègrent et donc favorisent l'utilisation d'« habitudes » au sens de Peirce car ils véhiculent aussi des modes de raisonnement et des théories de l'action en vigueur au moment de leur conception. Ainsi, un système de comptabilité de gestion ne permettant pas une distinction entre coûts fixes et coûts variables rend impossible la détermination d'un seuil de rentabilité. L'outil encadre dans une certaine mesure les schémas d'interprétation des acteurs en favorisant leur convergence.

A un deuxième niveau, l'instrument de gestion apparaît comme un *signe* par son schéma de conception d'une vision du monde plus large, de laquelle il participe. Ainsi, l'indicateur *Return on Investment* et la procédure d'utilisation associée structurent le cadre de signification pour les responsables des unités. Chez Quaker Oats, on parle le langage « *Return on Investment* » et ce langage est partagé par ce groupe d'acteurs, lui est spécifique, permet de communiquer et de faire sens des situations diverses des différentes unités, de faire le récit des actions engagées. Ainsi, ce langage repose sur des schémas d'interprétation partagés par les acteurs permettant de coordonner et de susciter la coopération dans l'organisation.

Cependant, nous avons vu que les instruments de gestion peuvent être aussi à l'origine de changements dans l'organisation à partir du moment où un processus *d'enquête* est initié. Par la tension permanente entre l'expérience, les schémas d'interprétation et les systèmes de gestion, il est possible de reconstruire les connaissances et de valider ou de critiquer les outils en place. Dans ces conditions, les instruments sont habilitants car ils offrent des possibilités de construction de sens, des possibilités de lecture nouvelle. C'est dans cette perspective que nous considérons qu'introduire un nouvel outil de gestion dans une organisation permet de créer des opportunités de changement. Cependant, le changement ne se mesure pas en termes d'impact, c'est-à-dire en recherchant des liens de causalité directe entre le nouvel outil et l'action des acteurs. Au contraire, le changement doit être d'appréhendé d'une manière dynamique et incrémentale, en fonction des opportunités de création de sens que les interactions acteur/instrument vont initier.

En effet, l'instrument en lui-même ne saurait être le siège d'une volonté de changement car c'est seulement au travers de l'évolution du processus d'interprétation des acteurs engagés dans la confrontation avec le nouvel outil, que ces derniers agiront différemment. Ceci implique deux considérations importantes : l'introduction d'un nouvel instrument ne peut commander le changement mais seulement le faciliter, le rendre possible sur la durée. Par ailleurs, la nature du changement est partiellement indéterminée : à partir du moment où une lecture nouvelle de l'activité est possible, elle peut très bien avoir des répercussions à différents niveaux, en raison des boucles d'interactions qui caractérisent l'organisation.

L'action collective ne prend sens qu'à l'intérieur d'une sphère de possibilités qui conditionne l'activité sans toutefois la déterminer. L'instrumentation de gestion contribue à façonner ce champ des possibles notamment parce que les instruments sont engagés dans un processus continu d'interprétation par les acteurs.

Bibliographie

- Bayart D., « Des objets qui solidifient une théorie : l'histoire du contrôle statistique de fabrication », Des savoirs en action, Editions l'Harmattan, Paris, 1995.
- Berry M., « L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains »
- Brunsson N., « The irrationality of action and action rationality : decisions, ideologies and organizational actions. », Journal of Management Studies, 19, 1,1982, pp. 29-43
- Carruthers Bruce G., « Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. », Accounting, Organizations and Society, Vol.20, n°4, pp.313-328.
- Chandler A.D, La main visible des managers, Editions Economica, 1998.
- Dearden J, « The case against the ROI control », HBR, May-June 1969, pp.121-130.
- Delpuech J-L et Lauvergon A, « Sur les traces des dirigeants », Extrait des Annales des Mines.
- Desrosières A., La politique des grands nombres, histoire de la raison statistique, Editions La Découverte, Paris, 1993.
- Jacquet D., « Rentabilité et Valeur : EVA et MVA », Analyse financière, n°112, septembre 1997.
- Kaplan Robert S. et Johnson H.Thomas, Relevance lost, Harvard Business School, Boston, 1991.
- Kaplan Robert S. et Norton D.P, The balanced scorecard - translating strategy into action, Harvard Business School Press, Boston.
- Lorino P., « Théories des organisations, sens et action : le cheminement théorique, du rationalisme à la genèse instrumentale » communication au colloque de Cerisy : Connaissance, activité, organisation, 12 septembre 2003.
- Lorino P., L'économiste et le manager, Editions La Découverte, Paris.
- Lorino P., « Vers une théorie pragmatique et sémiotique des outils appliquée aux instruments de gestion », note de recherche de l'ESSEC n°98049, 1998.
- Lorino P., « Le groupe BULL, 1986-1992 : l'apprentissage organisationnel bloqué », Enquêtes de gestion, à la recherche du signe dans l'entreprise, Editions L'Harmattan, Paris, juin 2000.
- Lorino P., « les instruments, présence fantomatique dans l'œuvre de Weick », A paraître
- March J.-G et Simon H.-A, Les organisations, Editions Dunod, Paris,1999.
- Mintzberg H, Le management, voyage au centre des organisations, Chapitre 1 « La profession de manager, légende et réalité », Les Editions Agence d'Arc.
- Norreklit H., « The balance on the balanced scorecard - a critical analysis of some of its assumptions », Management Accounting Research, 2000, n°11, pp. 65-88.
- Rabardel P., « Le langage comme instrument ? Eléments pour une théorie instrumentale élargie », Avec Vygotsky, sous la direction d'Yves Clos, La Dispute, Paris, 1999, p 283.
- Rojot J., Théorie des organisations, Editions ESKA, Paris, 2003.
- Scapens Robert W. et Jazayeri Mostafa, « ERP systems and management accounting change : opportunities or impact ? A research note. », European Accounting Review, 2003, pp. 201-233.
- Simon Herbert A., Les sciences de l'artificiel, Editions Gallimard, Paris, 2004.
- Simon Herbert A., From substantive to procedural rationality, pp. 129-148.
- Swieringa Robert J. et Weick Karl E., « Management accounting and action », Accounting, Organization and Society, Vol 12, n°3, 1987, pp. 293-308.
- Taylor Frederick W., The principles of Scientific Management, Harper Bros., New York, 1911.
- Vidaillet B., « Exercice de sensemaking », Le sens de l'action, Edition Vuibert, Paris, 2003, pp. 35-50.
- Weick Karl E., « L'effondrement du sens dans les organisations, l'accident de Mann Gulch », Le sens de l'action, Editions Vuibert, Paris, 2003, pp. 59-86