**Systèmes de contrôle : Cadres institutionnels et management des firmes en contexte
environnemental et compétitif**

**System control: institutional frameworks and firm management in environmental and competitive
context**

Sadoud Ahmed

FSECSG De l'Université Mouloud Mammeri De Tizi-Ouzou/Algérie
ahmedsadoud5@gmail.com

Reçu le :26/11/2022

Accepté le :13/02/2023

Publié le :31/12/2023

Résumé :

L'élargissement du champ d'application du contrôle de gestion n'est pas de ces aboutissements qui devraient permettre la maîtrise conjointe ou simultanée des enjeux financiers et environnementaux. Bien que les avancées en matière de contrôle soient indéniables, les performances ne s'intègrent pas toujours toutes au sein d'une même matrice incitationnelle. Si l'encadrement institutionnel de l'économie ou des entreprises est de nature à orchestrer les conditions d'accumulation dans les différents domaines d'entreprendre et de reproduction de l'Etat, les nouveaux schémas de management de contrôle (contrôle fondé sur les activités, balanced scorecard,...) semblent gagner en pertinence et en élargissement pour ne répondre finalement qu'aux nouvelles exigences de compétitivité.

Mots-clés : Contrôlabilité, système de contrôle, performance environnementale, cadre institutionnel, compétitivité.

Codes de classification Jel : L1; L2; M38 ; Q56

Abstract:

The broadening of the scope of management control is not one of those outcomes that should allow the joint or simultaneous control of financial and environmental issues. Although advances in control are undeniable, performance does not always fit into the same incentive matrix. If the institutional framework of the economy or companies is likely to orchestrate the conditions of accumulation in the various areas of entrepreneurship and reproduction of the State, the new control management schemes (control based on activities , balanced scorecard, etc.) seem to be gaining in relevance and broadening to finally meet only the new requirements of competitiveness.

Keywords: controllability, control system, environmental performance, institutional framewok, competitiveness.

Jel Classification Codes : L1 : L2 : M38 : O56

I. Introduction:

L'inscription des questions sociétales et environnementales dans le cadre des systèmes de management et de contrôle ne saurait se passer d'un travail de renouvellement des schémas théoriques des représentations de la firme. Toutefois, le passage des visions hermétiques, propres aux courants fonctionnalistes depuis H. FAYOL, à des visions orchestrant des articulations avec les environnements de la firme, telles qu'on les retrouve dans les théorisations stratégiques centrées sur l'analyse de la valeur ou les ressources-compétences (Michel GHERTMAN, 2004, Gérard KOENIG, 1999), est théoriquement insuffisante pour rendre compte des questions environnementales et sociétales. Le présent papier vise à examiner les conditions institutionnelles et théoriques de traitement et de résolution des problèmes environnementaux à travers une mise en perspective historique des cadres d'exercice des pratiques de contrôle dans les firmes. L'objectif est de montrer que la prise en charge des enjeux d'ordres sociétal et environnemental ne saurait se suffire d'une démarche annexionniste, de récupération conceptuelle, comme on peut le constater dans les travaux tentant de reconsidérer la notion de performance. Les théorisations récentes ne font en effet que tordre le bâton dans l'autre sens lorsqu'elles s'efforçaient d'isoler les faits environnementaux pour faire un management ou un contrôle à part entière : management environnemental, contrôle environnemental (ANTHEAUME, 2014). La problématique sociétale et environnementale se pose en termes de conditions institutionnelles de contrôlabilité des firmes, d'une part, et, d'autre part, en termes d'une prise en charge combinée ou unitaire des dimensions financières et des dimensions environnementales. La démarche consiste à examiner l'effet de la mise en œuvre des dispositifs institutionnels dans la construction étatique du management et du contrôle des firmes. Cette question ne se confond nullement avec l'effet que devaient avoir les idéaux et les discours sur la conception de schémas de management ou de contrôle. L'examen du contenu et des fondements de ce management institutionnel de l'économie nous conduit à la présentation et l'analyse de l'évolution des cadres théoriques dans le domaine de la firme que dans celui du management et du contrôle. La tâche sera donc de replacer la question de la performance environnementale dans le cadre des schémas classiques et modernes du management et du contrôle de gestion.

II. METHODE D'APPROCHE ET EPISTEMIE DE LA RECHERCHE

L'analyse des questions environnementales et sociétales pose des problèmes de différents ordres. D'abord, celui de la complexité en raison de leur multidimensionnalité. Ensuite, vient celui de la pertinence analytique qui nous amène d'ailleurs à la question de la délimitation du champ des investigations empirique et des niveaux d'analyses à définir : à quel niveau serait-il pertinent d'aborder la question ? La bipolarité des recherches actuelles, entretenue par l'opposition entre les recherches procédant d'angles de vue macroscopiques (développement durable, ...) et celles plutôt plus microscopiques (management environnemental, contrôle environnemental,...), ne fait qu'accentuer le déphasage avec la réalité. Enfin, des éléments interfèrent et rendent malaisés tout effort d'élucidation ou de théorisation de la question. Parmi ces éléments, figure au premier plan le rapport à un objet aussi sensible que l'est celui de l'environnement. L'analyse est exposée aux risques de glissements pour se transformer en un espace de ratifications des intérêts des protagonistes sur le terrain des luttes idéologiques.

La mise en question épistémologique des cadres théoriques et l'articulation des démarches proposées pour reconsidérer le management et le contrôle de gestion avec les réalités des pratiques des firmes dans le domaine de la prise en charge des enjeux environnementaux soulèvent des questions fondamentales :

- La transformation des systèmes de management et de contrôle dans les firmes est impensable sans la transformation du nomos ou selon M. WEBER de l'ethos de la vie économique au niveau global, c'est-à-dire de la logique de fonctionnement de l'économie marchande ou capitaliste. Cette logique, qui est celle du profit, s'est élargie sous les appuis du processus de la globalisation des économies.

- L'abandon des comportements d'optimisation au profit de comportements de satisficing d'Herbert SIMON et le relâchement de l'hypothèse de l'acteur unique au profit de l'acteur multiple ont contribué au renouvellement théorique de l'analyse de la firme et ils ont aidé à repenser la question de la prise de décision (la gouvernance partenariale,...). Cependant, la prise en compte des rapports de forces entre les parties prenantes ou les groupes formant la firme en tant que coalition d'intérêts divergents (actionnaires, salariés,...) s'est fait sans rendre compte des jeux d'intérêts au sommet des Etats. Or, la négociation de la contrainte environnementale et l'établissement d'un « compromis institutionnalisé » entre acteurs efficients conditionne le mode d'appropriation ou d'intégration de la question environnementale dans le management et le contrôle des firmes.
- La verticalité de la question environnementale n'est pas considérée dans les travaux et les démarches managériales et de contrôle de gestion des firmes. La maîtrise des enjeux environnementaux n'est pas circonscrite à l'intérieur de l'espace que représente une chaîne de valeur d'une firme ou même de la chaîne de valeur globale. Par exemple, les conséquences de l'utilisation de la voiture électrique sur l'écosystème et la société des individus sont amont et en aval du stade de production ou de la filière automobile.

Ceci étant, la recherche et la mise en œuvre dans le domaine des préoccupations environnementales restent prisonnières des modes de vision normatifs. Or, la conflictualité des espaces organisationnels ou économiques et la limitation de la rationalité des acteurs supposent un mode de vision plus dynamique pour reconnaître la nécessité des changements culturels et pour asseoir un nouveau paradigme managérial et de contrôle dans les firmes et les économies. La vision dynamique nous permet de reconnaître aussi, rationalité limitée oblige, que la performance environnementale est de ces réalités évolutives, qui ne s'obtient pas une bonne fois pour toutes, c'est-à-dire qu'il n'y a pas de prêt-à-porter dans le domaine. La vision dynamique est là, enfin, pour montrer que les changements attendus supposent des transformations dans les liens de dépendance et d'interdépendance qui structure l'économie mondiale à l'heure actuelle.

L'effort de construction analytique que nous déployons dans cette présente recherche est une invitation à repenser les cadres d'analyse des questions environnementales et sociétales dans une perspective de dépassement de l'opposition qui caractérisent la recherche actuelle (management financier versus management environnemental) et d'élargissement du cadre de vision pour saisir les déterminations institutionnelles et politiques sur le management et le contrôle des firmes. Nous optons pour une mise en perspective historique pour identifier et analyser les cadres institutionnels de l'émergence et du management des firmes, d'une part, et, d'autre part, d'opérer des mises en questions des théories de la firme et de la stratégie pour juger de la portée des schémas de management et du contrôle de gestion qui leur étaient consécutifs.

III. LES CONDITIONS INSTITUTIONNELLES DE LA CONTROLABILITE DES FIRMES

La contrôlabilité se définit dans la pensée classique de contrôle comme l'ensemble des variables sur lesquelles porte la responsabilité de gestion des dirigeants. Dans la perspective envisagée ici, elle est prise dans le sens des conditions institutionnelles et managériales de maîtrise du fonctionnement des firmes dans un contexte environnemental et compétitif. Ceci étant, l'analyse des conditions de contrôlabilité des firmes s'intègre historiquement dans les cadres explicatifs réservés à la pérennité des logiques d'accumulation ou plus globalement aux processus d'émergence et au mode de fonctionnement de l'entreprise capitaliste.

La question serait donc de replacer cette particularité fondamentale de l'accumulation du capital dans une perspective de développement durable. Autrement dit, la séparation entre l'économie domestique et l'économie marchande est-elle suffisante pour répondre aux exigences de développement durable ? Etant entendu que le développement durable est, selon La commission

de Gros Harlem BRANDTLAND, « un développement économique qui permet de satisfaire les besoins de la présente génération, sans compromettre la capacité des générations futures à satisfaire les leurs ». Dans cette vision, la durabilité de l'entreprise, de ses logiques d'accumulation, est prise pour la durabilité du développement d'une économie.

II.1 Les mécanismes institutionnels de la contrôlabilité

Dans les analyses de M. WEBER, l'entreprise, en tant que lieu d'application de conduites rationnelles, est le produit d'une double séparation : « entre le ménage et l'entreprise » et entre « la propriété personnelle et la propriété de l'entreprise » (WEBER, 1964, p.19). Cette double séparation met l'entreprise en disposition de se transformer en un espace d'exercice de contrôle et procure à l'Etat une légitimité pour justifier les prélèvements qu'il devait effectuer sur les surplus de celle-ci afin d'assurer sa pérennité. La contrôlabilité est alors le produit de l'institutionnalisation des rapports entrepreneuriaux ou d'échange que M. WEBER présente comme l'aboutissement du processus de rationalisation en occident. Justement, la perspective postmoderniste est venue montrer les limites de la modernité lorsqu'on a voulu imputer au rationalisme, tant vanté et défendu par le modèle classique, la détérioration actuelle des conditions environnementales.

Dans la perspective wébérienne, la formation d'un nouvel éthos de la vie économique est en quelque sorte encadrée par des dispositifs institutionnels. On peut résumer succinctement leur contenu comme suit :

- **L'institutionnalisation des formes de propriété.** Les structures juridiques préfigurent des modes organisationnels pour rendre possible la contrôlabilité des firmes. A travers cette structuration juridique des processus entrepreneuriaux, on institue les cadres de configuration des rapports de gouvernance et on balise le terrain aux choix organisationnels (ROSENBERG, 1989, p.168). L'encadrement institutionnel des évolutions organisationnelles est un vecteur à travers lequel on cherche à consolider les processus d'accumulation. L'une des questions est vraisemblablement celle de s'interroger sur les rapports entre les régimes de propriété et les enjeux de durabilité sociétale et environnementale. Bien entendu que les droits de propriété reconnus sont l'usus (le droit d'utiliser le bien), le fructus (le droit d'en réjouir des fruits) et l'abusus (le droit de céder le bien). Faut-il le souligner, les libertés d'initiative conférées à travers ces droits de propriété ne sont pas absolues, puisque les usages qui en découlent sont économiquement contraignants. Autrement dit, les agents propriétaires ont des marges de liberté qui s'exercent dans les limites des usages économiques des actifs. Cela signifie que cet assujettissement institutionnel est de nature à spécifier l'exercice des droits de propriété en maintenant les processus entrepreneuriaux sur leurs trajectoires. Si ces agents ont des libertés entrepreneuriales qui s'exercent en tant que telles dans les limites des emplois potentiels et économiques des actifs, la question est de voir comment étendre le champ des limitations aux questions sociétales et environnementales ?
- **L'apparition de la comptabilité à partie double.** La gestion de la pérennité des processus d'accumulation suppose une visibilité pour la maîtrise du mouvement des opérations sur le patrimoine, qui s'obtient sur la base de l'application du principe de la comptabilité à partie double. La généralisation de ce principe est de nature à prescrire des règles d'une gouvernance entendue comme délégation d'autorité à l'intérieur de l'entreprise. L'existence d'un cadre formel référentiel pour la gestion des « *opérations en capital* » est destinée à servir la logique de reproduction de l'Etat. Cependant, les orientations nées des réformes opérées sur les systèmes comptables font preuve de nouveaux usages informationnels en ce qu'elles établissent des articulations avec la stratégie et aussi avec la concurrence (TREBUCQ, 2005, pp. 476-490.). L'une des interrogations est peut-être de se demander pourquoi les réformes institutionnelles n'ont pas étendu le champ des exigences aux questions sociétales et environnementales ?

Les systèmes de contrôle obéissent à une « rationalité arithmétique » ou calculatrice. Les écritures et les documents comptables sont dédiés aux mouvements à incidence financière et non environnementale. Dans le cas de l'Algérie, la tenue de la comptabilité dans le secteur de distribution de gros et de détail est pour une plus grande part essentialiste pour ne pas dire archaïque. La gestion des opérations se fait selon une logique additive, c'est-à-dire à la manière de la tenue d'une ardoise. Dans le secteur de transformation, la comptabilité industrielle, qui est inventée et mise au point par Frédéric Winslow TAYLOR, pour le besoin de la rationalisation de l'utilisation des ressources, n'est pas pratiquement au menu des pratiques managériales de l'entreprise privée. Les choses sont ainsi car les dynamiques d'apprentissage qui les conduiraient à l'amélioration des procédés de fabrication et de la conception des produits ne sont pas intégrées à la stratégie de l'entreprise. Par exemple, la non maîtrise des systèmes de moulage dans la transformation des plastiques engendre des déséconomies productives (nos plastiques sont lourds disait l'un des entrepreneurs de notre enquête). L'absence de politique de recherche et d'innovation et des structures de R&D opérationnelles au niveau des entreprises rend déjà malaisée toute idée sur une éventuelle amélioration de la performance environnementale dans l'économie..

- **Le principe de la fixité du capital.** La contrôlabilité repose aussi sur des dispositifs institutionnels de régulation des relations partenariales. Il participe d'une logique d'élargissement de l'espace du jeu des rapports de confiance nécessités par la logique marchande. D'un point de vue normatif, ce principe sert de référentiel formel pour porter un jugement sur les variations qui affecteraient le haut du bilan. En droit, les investissements supposent préalablement des augmentations de capital et des cessations de paiement s'appliquant sur des situations de l'actif par rapport à quoi sont délimitées initialement les responsabilités des créateurs. Sur la logique de reproduction de l'Etat s'en est greffée celle de la fixité du capital et de l'indépendance des exercices comptables.

Institué pour renforcer les liens de confiance avec les partenaires, ce principe de fixité est beaucoup plus une façon de maîtriser les risques qu'une préoccupation d'ordre environnemental. Il est un moyen de protéger l'entrepreneur ou l'actionnaire des pratiques déloyales, fréquentes dans les cessions d'actifs. « Je ne peux pas réaliser des opérations en espèces » me disait un entrepreneur venant de rater une opportunité d'investissement à la foire d'Alger. En fait, cet entrepreneur voulait tout simplement dire qu'un investissement sans augmentation du capital préalablement déclarée l'exposera au risque d'un redressement fiscal. Ici, le principe de fixité sert sans aucun doute une logique de reproduction de l'Etat qu'un quelconque objectif de performance environnementale.

- **La création des tribunaux d'affaires.** La gestion des conflits indirects, enjeu majeur de la légitimité des jeux sur les espaces marchands et à fortiori concurrentiels, est institutionnellement le moyen consacré au renforcement des liens de confiance entre partenaires. La question dans ce cas est de tracer la frontière entre le marché et le tribunal. Les marchés subissent les effets des constructions de l'offre et de la demande, ainsi que des processus entrepreneuriaux qui en structurent leur fonctionnement, et les effets des actions des acteurs associatifs de défense des intérêts des consommateurs et de l'environnement. Un système judiciaire trop imposant est de nature à supplanter le marché est d'induire en conséquence la montée des tensions dans le milieu patronal (suspensions, méfiance, psychose,...). L'investissement symbolique serait alors l'instrument de légitimation entrepreneuriale. La contribution sociétale s'ajouterait à l'imposition réservée par l'Etat pour ses besoins de reproduction.

Le procès de l'encadrement institutionnel de la pérennité des processus d'accumulation s'est donc déroulé sans l'orchestration des conditions de permanence qui spécifient un développement durable. Ceci dit, les processus de rationalisation avaient pris leur élan en dehors des nécessités de reproduction environnementale. Les conditions de contrôlabilité en économie marchande se fondent sur un compromis entre la nécessité de reproduction de l'Etat et la logique de fonctionnement des espaces entrepreneuriaux privés. Ce qui explique le fait que les logiques de

contrôle dans les entreprises ont été à tout temps subordonnées à la gouvernance des firmes (BOUQUIN, 2014). Dans ce contexte, les problématiques sociétales et environnementales sont difficiles à envisager.

La construction institutionnelle de la contrôlabilité était, en effet, une question aussi bien préoccupante pour les jeux d'intérêts d'acteurs dans les espaces entrepreneuriaux privés que pour la nécessité de reproduction de l'Etat. Ce qui reste hors champ de vision dans l'appréhension des problèmes sociétaux et environnementaux est justement la mise en examen du rapport entre les deux types de reproduction. Or, dans les termes des « compromis institutionnalisés », dont parle Robert BOYER, rien n'indique l'existence d'un poids qui pourrait à terme infléchir la tendance et créer l'irréversibilité.

Les légitimations institutionnelles, dont on a voulu longtemps et théoriquement les rabattre et les cantonner dans les limites des fonctions étatiques classiques de « monopole de la violence physique légitime », est un long processus de réappropriation d'une portée beaucoup plus large visant, à côté des autres instruments de construction des réalités économiques :

- **à pacifier le déroulement des activités de l'échange et des jeux concurrentiels, c'est-à-dire à promouvoir, selon l'expression de G. SIMMEL, des « conflits indirects » à l'intérieur des marchés.** Le rôle classique de protection des biens et des personnes est, en économie libérale, une condition minimale à l'exercice des libertés économiques dont les libertés entrepreneuriales. Autrement exprimé, les systèmes de management et de contrôle ont une opérationnalité qui présuppose une forme particulière de climat d'affaires. « Le commerce adoucit les mœurs », disait MONTESQUIEU. En ce sens, la prédominance des relations marchandes conduirait à la disparition des formes de violence. Aussi, la pacification des pratiques d'échange ou des logiques d'enrichissement était la préoccupation première des auteurs comme W. SOMBART ou M. WEBER. Dans la construction de leurs idéaux-types (le bourgeois selon l'un ou l'entrepreneur selon l'autre), les deux auteurs se sont attelés à faire un travail de légitimation en épurant le passif comportemental de leur sujet en devenir. Mais, ce faisant la problématique par laquelle émerge leur agent entrepreneurial capitaliste se fonde sur une vision restrictive des formes de violence, puisqu'ils n'y incluent que l'extorsion.
- **à redistribuer des formes de reconnaissance entrepreneuriale ou managériale dans l'économie.** Les logiques de classification (selon la taille, les structures juridiques, ...) constituent des vecteurs pour gérer les instruments incitatifs étatiques. Les modes de structuration ou de compartimentation des places boursières, qui sont calqués sur les spécificités économiques nationales, rentrent dans ce cadre. On peut encourager des introductions sur des marchés valorisant les nouvelles technologies, comme on peut décourager les investissements sur des marchés en déclin par l'élévation des barrières à l'entrée (les frais d'entrée ou de maintien de la cotation,...). On peut, selon le cas, en faciliter l'entrée pour les entreprises qui ont su intégrer à leur management la question environnementale tout en affichant des tickets d'entrée à des prix exorbitants et d'autres conditions d'entrée draconiennes.

Dans le cas de l'Algérie, le mode de compartimentalisation de la Bourse d'Alger ne répond pas aux logiques de découpages selon les moteurs de l'économie, ni aux logiques qui discriminent selon la phase d'évolution dans laquelle se trouve l'activité de l'entreprise candidate à la cotation. Les profits de distinction accordées aux entreprises répondent à des logiques qui ne renvoient pas directement au souci de la prise en compte de la variable environnementale ou sociétale (meilleur exportateur, meilleur management, ...).

- **à homogénéiser les espaces entrepreneuriaux par la mise en œuvre d'instruments juridiques et réglementaires, ceux spécifiant les modes de répartition des entreprises sur les espaces physiques (zones industrielles, districts,...).** La réorganisation industrielle sous forme de pôles de compétitivité peut s'interpréter comme une volonté de redéfinir la contrôlabilité des firmes autour des enjeux nés de la nouvelle économie. Les systèmes d'intelligence économique, puisque c'est de cela dont il s'agit ici, se déploient dans plusieurs directions : dans le sens de la mobilisation de l'information, de sa diffusion, dans le sens de sa

protection, en raison des risques d'interpénétration accentués par l'intensification des relations partenariales à l'intérieur du pôle et, enfin, dans le sens de l'influence sous forme de stratégies dont la forme courante peut recouper avec celle du discrédit.

En Algérie, le monopole de l'Etat sur le capital économique de la nation soulève le problème de l'homogénéisation des modes d'insertion des entreprises sur l'espace national réifié et dédié aux localisations industrielles (les zones industrielles, les zones d'activités,...). Dans un tel contexte, les enjeux environnementaux se situent en amont du management de l'économie. Cela signifie encore que non seulement la protection des biens et des personnes est difficile à assumer en raison de l'éparpillement des localisations sur le territoire (hors des univers physiques spécifiés) mais aussi la surveillance des fonctions de production, qui devrait préoccuper l'Etat pour des raisons diverses (sécurité, santé publique,...), devient de plus en plus un facteur soumis aux grandes contingences qu'on peut observer au niveau des comportements des entreprises ou des acteurs entrepreneuriaux. L'essaimage industriel qui s'est opéré à partir des unités du groupe ENPC a fait apparaître des modes de localisations où les règles élémentaires d'insertion sur l'espace physique sont tout simplement bafouées (localisation en plein milieu des habitations, installation des équipements au rez-de-chaussée des habitations familiales,...). L'accroissement du taux de l'urbanisation, ses conséquences en termes d'amenuisement de la surface agricole utile (SAU), du taux d'entrepreneuralisation de la société ou de l'économie, recherché pêle-mêle par les politiques gouvernementales, et conseillés par les acteurs individuels et collectifs (Nabni, les experts intervenant sur le champ médiatique,...) sont de ces facteurs qui peuvent précipiter la dérive écologique ou des déséquilibres environnementaux.

II.2 Cadre institutionnel et enjeux environnementaux

L'unicité de la fonction d'objectif de la firme résiste à tout effort visant son éclatement et ceci même si les institutions de l'encadrement de l'économie et des acteurs de l'environnement n'ont pas cessé d'exercer leurs pressions et chercher avec insistance à retraduire leurs idéaux et discours en élément structurants du système de management et de contrôle des firmes. Les effets attendus des actions des pouvoirs publics sur le management des entreprises ne pourraient qu'être mitigés en raison de la persistance de la crise au plan de l'emploi et de la finance. Les acteurs de l'environnement ne pourraient s'attendre qu'à des solutions dérisoires, puisque les entreprises trouvaient toujours matière dans des pratiques managériales très adaptées à la conjoncture ou à la situation en s'appuyant notamment sur des politiques de communication événementielle.

Face au durcissement des contraintes dispositionnelles ou culturelles des acteurs ou des entreprises, la portée des pratiques incitationnelles étatiques ne serait que limitées. Le profit qui est à la base de la logique spécifique de fonctionnement de l'économie serait le déterminant majeur de la conception du management et du contrôle de gestion des firmes. La globalisation des économies et de la finance n'ont fait d'ailleurs qu'accentuer la tendance, puisque à l'élargissement de la fonction objectif de la firme, pour inclure d'autres finalités (environnementale, sociétale,...) selon les parties prenantes, on a assisté à l'élargissement de la sphère marchande (les biens culturels, l'information, ..., font l'objet d'échange sur le marché et donc soumises à logique du profit).

La construction d'un système de management et de contrôle, qui intègre, en un même lieu de préoccupation, les enjeux financiers et les enjeux environnementaux, butte contre les inerties des acteurs ou des entreprises et de celles du monde politique. En d'autres termes, les entreprises ou les entrepreneurs ont intérêt ou, selon les termes de Pierre BOURDIEU, une « illusio » ou une « libido » entrepreneuriale et managériale définie par les enjeux poursuivis constamment, pour rester dans le jeu concurrentiel. L'objectif environnemental n'est pas dans « l'illusio » de l'agent privé. C'est le profit matériel et immatériel (qui va avec) et non la conformité aux exigences environnementales qui l'incite avec force à rester dans le jeu concurrentiel. Par ailleurs, si le profit est une réalité intrinsèque à la structure comportementale de l'agent privé, la logique environnementale lui est exigée de l'extérieur. C'est là que le bât blesse !

Les entreprises pourraient pour des raisons stratégiques s'inscrire dans une logique de différenciation en se donnant comme objectif d'accroître la valeur perçue par ses clients actuels et

potentiels. Dans le secteur automobile, les paniers d'attributs constitutifs des marques commercialisées sur les grands marchés contiennent des éléments tangibles attestant une intégration effective des dimensions ou des valeurs environnementales (pollution, économie d'énergie par exemple,...). Aussi, sous des cadres réglementaires très stricts, les entreprises du secteur de la construction sont astreintes à se conformer aux normes affichées en intégrant à leur management et contrôle des exigences alliant des règles de sécurité (l'antisismique), respect des données paysagères (choix des sites) et de conformité en matière de choix des matériaux. Les deux types de raisons (stratégique et réglementaire) peuvent être couronnés de succès sans pour autant s'inscrire pleinement dans une perspective de développement durable ou soutenable.

L'émergence d'acteurs et d'institution d'évaluations, des agences de notation plus particulièrement, pourraient, comme le montre l'analyse de Michel-Henry BOUCHET, exercer des effets incitationnels puissants sur les entreprises de certains secteurs (BOUCHET, 2005.). Le label environnemental et touristique « Pavillon bleu » est décerné à des communes et des entreprises portuaires. Les préoccupations environnementales semblent l'emporter sur le reste des pratiques managériales des acteurs et des entreprises de ce secteur. Les accréditations accordées procurent des « profits de distinction » ou des valeurs symboliques dont les incidences financières sont très positives à long terme. Les Ecobilans établis par des cabinets compétents en la matière sont d'un effet saisissable sur les comportements des dirigeants d'entreprise. Cet effet de disciplinarisation n'a pas la même incidence sur toutes les entreprises du champ économique. Certaines, comme celles du secteur alimentaire, sont plus concernées que d'autres. La stratégie de lancement de bouteilles en papier par Coca Colla est une réponse au classement de l'association Break Free From Plastic qui l'a donnée comme l'entreprise la plus polluante au monde en 2021.

II.1. CADRE THEORIQUE DES SYSTEMES DE MANAGEMENT ET DE CONTROLE

Les bouleversements de différents ordres qui affectent le fonctionnement des firmes depuis le début des années (19)70, ont conduit à la reconsidération de la question de la contrôlabilité des firmes. L'encadrement institutionnel s'est élargi pour inclure de nouveaux enjeux nés des transformations (la rareté de ressources, l'intensification des jeux concurrentiels, l'accélération du rythme de l'innovation technologique, la différenciation des marchés, la montée de nouveaux acteurs...). Les Etats sont allés jusqu'à mettre en place des systèmes d'intelligence économique pour répondre à des préoccupations stratégiques d'ordres informationnels (mobilisation, protection, influences,...). Les questions sociétales et environnementales sont évacuées de leur champ de vision, pour les externaliser au profit d'organismes d'évaluation de l'économie globale (Transparency International, MC. KENSEY, COFACE...).

III.1. Fondements théoriques des nouveaux systèmes de contrôle

Du point de vue théorique, on assiste à la multiplication de travaux prônant la rupture avec le modèle de « la boîte noire » et les visions « fixistes » ou hermétiques réservées à l'analyse de l'environnement et le comportement des individus. Les nouveaux systèmes de contrôle, prenant appui dans les travaux théoriques de M. PORTER et dans ceux se réclamant du courant ressources-compétences, partent d'une représentation de la firme qui consacre la primauté aux modes de coordination transversale pour réintroduire les jeux concurrentiels ou les rapports de l'entreprise à ses environnements. Les points focaux des théorisations consistent à reconstituer les éléments contextuels caractéristiques des changements observés. Quels sont ces éléments?

- **La montée de la contrainte de la rareté des ressources.** La maîtrise des ressources n'est pas une question en soi. Elle met en jeu des choix organisationnels. En effet, les schémas organisationnels bâtis sur les socles Fayoliens-Tayloriens n'étaient pas en mesure de prendre en charge les nouveaux enjeux nés des nouveaux changements contextuels. La vision fonctionnaliste ne permet pas, d'une part, de réintroduire les jeux concurrentiels, base de légitimation des modes de gestion judicieux des ressources, dans la problématique de la rareté, et, d'autre part, de fournir des instruments dotés d'une opérationnalité suffisante pour la maîtrise des processus d'utilisation des ressources. Par contre, dans les systèmes de contrôle à base d'activité, l'unité pertinente d'analyse n'est pas la fonction mais l'activité. Le principe

est que ce sont les activités qui consomment les ressources. Mais, l'activité est-elle le lieu pertinent de maîtrise des enjeux environnementaux ?

- **L'intensification des jeux concurrentiels.** L'hyper-compétition de Richard A. D'AVENI, le resserrement des jeux concurrentiels, sous le poids conjugué des différentes transformations qui ont affecté le fonctionnement des différents marchés (l'apparition des entreprises des pays dits émergents, les réformes entamées dans le cadre des institutions internationales, la déréglementation,...), avait induit des changements dans la gestion des rapports entre les firmes et leurs marchés (D'AVENI 1995, pp. 229-234). L'évolution et le maintien des positions sur des marchés mondiaux placent les firmes dans des exigences de maîtrise de capacités informationnelles. La perspective de contrôle serait d'orienter la performance vers l'extérieur.
- **L'accélération du rythme de l'innovation technologique.** Cette accélération, qui trouve ses forces nourricières dans l'accroissement de l'intensité concurrentielle, met à mal les schémas de contrôle d'inspiration classique. En effet, la tendance à l'endogénéisation de la production technologique est explicative des choix de redéploiement opérés par certaines firmes pour contourner la montée des firmes asiatiques. Les réponses technologiques ont profondément modifié les problématiques de contrôle : la structure et la composition des coûts ne sont pas ce qu'elles étaient dans l'ancien paradigme technologique et organisationnel. L'accroissement de l'intensité capitaliste et l'affirmation d'une tendance vers la tertiarisation des industries, accentuées par la montée en puissance des dépenses en R&D, des services après-vente et des dépenses d'adaptation aux exigences de la nouvelle économie, ont mis à mal l'héritage classique en matière de l'organisation et de contrôle des firmes.
- **L'accentuation des processus de différenciation des marchés.** La capitalisation des expériences de consommation et l'appréciation des niveaux éducatifs et de formation ont conséquemment modifié le comportement des consommateurs. Ces évolutions ont aussi significativement transformé les rapports entre les espaces de production et de consommation. Dans ce contexte, la réponse des firmes consiste à réorienter la performance vers l'extérieur dans une perspective de maîtrise des couples coûts/valeur. Les raisonnements prenant appui sur la productivité des facteurs se trouvèrent dépasser dès lors que le volume de production n'est plus, comme le montre John K. SHANK, le facteur explicatif des coûts (SHANK, 1995, pp. 61-65).

Les nouvelles perspectives de théorisation dans le domaine de l'économie de la firme et à fortiori dans celui du management et du contrôle s'érigent sur des postulats qui se voulaient plus réalistes face aux changements qui ont affecté l'environnement des firmes. On peut les faire remonter à la surface en mettant en examen les bases épistémologiques qui ont servi de principes de vision dans les écrits de M. PORTER et dans ceux des travaux des théoriciens du courant ressources (J.B. BARNEY, B. WERNERFELT, C. PRAHALAD et G.HAMEL, ...)

- a. **L'activité et la ressource comme unité d'analyse.** La notion d'activité dispose d'un caractère opératoire en tant que lieu d'allocation des ressources et des compétences. Dans la préface de la nouvelle édition de 1998, Michael PORTER écrit : « Les activités relèvent de l'observable et de l'opérationnel » (PORTER, 1998) que ne le sont les ressources et les compétences. Avec elles, il est possible d'envisager un management judicieux des ressources, seule façon de relever le défi de la rareté des ressources. La problématique des systèmes de contrôle établie en termes de maîtrise des ressources, a le mérite d'intégrer la contrainte de la limitation de leur offre dans l'environnement mais sans pour autant s'élargir pour inclure l'ensemble des problèmes de la durabilité soulevés par les théoriciens du développement durable. En d'autres termes, la maîtrise des ressources que consomment les activités est un excellent moyen pour réussir une domination par les coûts qu'un moyen d'amélioration de la performance environnementale. La durabilité de l'avantage concurrentiel ne se confond pas avec la durabilité d'un développement économique.

La perspective des théoriciens ressources et compétences n'était pas expressément conçue pour résoudre les problèmes environnementaux ou sociétaux. Leur volonté à intégrer les structures cognitives et les turbulences, qui caractérisent selon eux les contextes des

industries, dans leur raisonnement stratégique est un centre d'intérêt qui déroge à l'idée de la recherche d'une performance environnementale. La soutenabilité de l'avantage concurrentiel n'englobe ni ne dépasse la soutenabilité d'un développement économique.

b. La transversalité organisationnelle de la firme. La structuration organisationnelle hiérarchico-fonctionnelle, préconisée par les auteurs classiques (F.-W. TAYLOR, H. FAYOL), répondait au souci de la maîtrise de la seule performance financière des entreprises. L'accroissement des rendements s'obtient par le creusement de la profondeur hiérarchique, c'est-à-dire de la division du travail. La performance est circonscrite à l'intérieur du périmètre de l'espace organisationnel et subordonnée à la seule exigence de la productivité du travail. Cependant, avec les changements contextuels qui ont commencé à s'imposer à partir du début des années (19)70, les entreprises ont entamé des ruptures dont voici les principales d'entre elles :

- L'aplatissement des structures organisationnelles. Le raccourcissement des lignes et des profondeurs hiérarchiques procure plus d'économies salariales et plus de souplesse ou au mieux de réactivité face à un environnement en pleine transformation.
- Le décloisonnement des structures. La coordination transversale transforme le mode d'articulation de la firme à son environnement et permet des gains de temps considérables dans la prise de décision.
- L'autonomie des acteurs. Le dépassement des modes de coordination hiérarchique est rendu possible par la formation des compétences et de la capitalisation des effets d'expérience et d'apprentissage à l'intérieur de la firme.
- La flexibilité productive et organisationnelle. La montée de la demande de variété et de la différenciation des marchés exige plus de flexibilité au niveau des équipements de production et de polyvalence au niveau du personnel de l'entreprise.
- La réduction des coûts de contrôle. La remise en cause de la séparation entre les actes de gestion et les actes de contrôle est une rupture qui devrait préparer l'entreprise à se mettre à fonctionner en contexte de management responsable.

c. La double existence des réalités de gestion. Les processus de transformation, que Michael PORTER présente sous forme d'enchaînements d'activités principales, ont une autre existence, qui va sans dire immatérielle, grâce à la mémoire des agents qui les gèrent et qui développent à leur égard des compétences spécifiques (PORTER, 1986, pp. 49-82). Les capacités incorporées par les managers pourraient remédier à des situations extrêmes : la réinvention du plus grand site de production de Toyota, importé par le tsunami de Fukushima en 2011, n'a pas été possible sans l'implication d'agents dépositaires de la mémoire de l'entreprise.

d. L'endogénéisation de la production technologique. Envisagée jusque-là pour des fins concurrentielles (rentes de monopole), l'endogénéisation est de ces choix contraints pour se conformer aux exigences environnementales (le pollueur-payeur). L'entreprise doit non seulement reconsidérer sa gamme de produits pour se conformer aux lois et règlements en matière de l'environnement, mais aussi engager des processus de recherche pour améliorer ces procédés de fabrication et sa consommation d'énergie. Cependant, les progrès technologiques dédiés à la maîtrise des enjeux environnementaux sont pour une grosse part exogène aux acteurs (pollueurs). Les filtres à manches, qui devraient réduire les émissions de poussières et de dioxyde de soufre (SO²) (générateur de mauvaises odeurs) dans l'industrie cimentière, sont acquis sur le marché.

III2. La portée théorique des nouveaux systèmes de contrôle

Du point de vue environnemental et sociétal, les nouveaux élargissements de la problématique du management et du contrôle n'ont pas été, d'un point de vue systémique, suffisants, et ceci même si visiblement les rapprochements avec la réalité des firmes semblait être une de leurs préoccupations. En effet, la limitation de leur portée tient aux restrictions qui ont émaillé le choix des visions et des appareillages conceptuels empruntés aux travaux récents en stratégie et en contrôle. Les chercheurs continuent à travailler sur l'exclusivité de la détermination

marchande dont l'emprise est supposée exercée, si on reprend les termes de Pierre BOURDIEU, sur des individus « indéterminés et interchangeables ». Les actes en économie marchande ne portent pas l'empreinte d'une immersion particulière. Cet ancrage des visions dans l'approche paradigmatique, qui est celle du modèle standard, est justificatif de l'emprisonnement des nouveaux modes de théorisation dans ce qui est appelé la Corporate gouvernance. Les pratiques entrepreneuriales et managériales sont supposées engagées sur des espaces traversés par la logique spécifique de l'économie marchande. Les légitimations théoriques et par le contexte, dont certains n'y voient que « le retour de l'actionnaire », ont conduit à conclure sur l'existence de rapports antinomiques entre les problématiques sociétales et environnementales et les problématiques de la valeur actionnariale (CHARREAUX, 1998, pp.57-88). Mais dans les bas-fonds de ce débat, c'est l'opposition entre « l'économie financière » et « l'économie réelle » qui semble l'emporter. La déconnexion de la finance n'est pas considérée par rapports aux normes ou aux équilibres environnementaux mais par rapport à l'investissement, c'est-à-dire in fine aux préoccupations de la vie de tous les jours des citoyens (es).

Les difficultés à repenser l'économique dans une perspective qui intègre les questions environnementales se justifie pour certains d'autres par cette tendance à la financiarisation des économies. Pourtant les processus de création de valeur n'ont cessé de fonctionner, et ce malgré les effets extrêmement puissants de la globalisation financière (volatilité des capitaux, spéculation ou bulles financières,...). IL est tout de même paradoxal de s'alarmer sur les dangers de la non-durabilité d'une logique de développement en s'exaltant de la financiarisation. Le défi d'un développement durable s'affiche pour toutes les économies ou toutes les entreprises quelle que soit la nature des rapports de gouvernance qui y sont établis. L'émergence des fonds de pension n'a pas créé le problème. La logique de fonctionnement du système marchand est toujours la même. Ce qui a changé c'est le périmètre de la logique marchande, c'est-à-dire la globalisation. Et on peut se demander, et ceci dans l'esprit du rapport de 1987, si la détérioration des patrimoines culturels sous le poids, entre autres, des processus d'homogénéisation des comportements et de la soumission aux logiques financières, ne participe pas du même scénario, celui légitimant les problématiques de développement durable.

Ceci étant, les regains d'intérêt sur la question des ressources ne règlent pas le problème de la question paradigmatique quant à la problématisation des questions sociétales et environnementales. La bipolarisation de la pensée dans les sciences de gestion empêche le développement d'une vision structurante, qui articule entre les différentes dimensions des actes managériaux ou stratégiques. Les dimensions matérielles sont, idéologie oblige, dans des rapports d'opposition avec les dimensions immatérielles. Certes, le management a gagné en progrès grâce aux avancées marquées par les théoriciens du courant ressources, notamment en reconnaissant la double existence, matérielle et immatérielle, des ressources, mais les hypothèses de la non-fongibilité, construite pour battre en brèche la séparation, entretenue depuis les économistes classiques, entre le capital fixe et le capital circulant, n'est pas orientée pour intéresser des travaux en développement durable. La non-fongibilité des ressources est un artifice théorique pour servir un angle de vision en termes de compétences. En effet, la fongibilité des ressources, retenue depuis les économistes classiques sur le capital circulant, est intenable, dès lors qu'on considère les connaissances et les maîtrises pratiques qui restent dans la mémoire des agents après leur transformation en valeurs d'usage.

En outre, les modes de pensée en management et contrôle, empruntés aux analyses centrées sur les activités et les ressources-compétences, ne sont pas en mesure de fournir des réponses aux différentes dimensions qui définissent la question de la contrôlabilité. Ils font passer sous silence les conditions de façonnement des systèmes de représentations et de perceptions des agents. Or, les réalités sociales, dont celles dénommées environnementales, sont le produit d'instruments de production disposés et mis en œuvre par l'Etat ou par des groupes d'agents. En outre, les processus de légitimation des instruments de management sont soutenus par des discours et des idéaux qui sont l'émanation de forces d'intérêt, sociales ou étatiques. Par ailleurs, la reconsidération de la théorie de la firme autour des notions d'activité et de ressources, si elle semble être au dépassement du paradigme fonctionnaliste, ne s'en diffère pas sur les modes d'approche, combien même

positivistes, des réalités sociales. A la vision fonctionnaliste, qui fait de la firme un ensemble de fonctions, se substituent celles qui font d'elle respectivement un ensemble d'activités ou des ressources. In fine, les deux modes de pensée partagent les mêmes visées : fournir des instruments d'élaboration de démarches stratégiques et de contrôle pour évoluer sur des espaces volontairement réduits à des lieux d'exercices de forces concurrentielles. Dans la polémique qui l'oppose aux tenants du courant ressources, M. PORTER reprend les éléments du débat en réitérant son attachement à l'activité comme unité pertinente d'analyse. Ainsi, pour lui, l'activité est un concept doté d'une opérationnalité, que d'ailleurs le concept de compétence n'a pas, pour servir de vecteur à la construction de l'avantage concurrentiel. La supériorité du mode opératoire que recèle l'activité est un argument pour justifier une domination par les coûts. Mais produire au moindre coût et produire « écolo » sont deux réalités différentes.

La valeur créée en exerçant des activités ou en utilisant des ressources, est une valeur, qui, au dernier tournant, répond aux exigences de la gouvernance de la firme. La valeur partenariale postulée par les visions développées sur la base de l'éclatement de la fonction d'utilité de la firme est une prise de position dans le champ théorique pour faire exister un champ conflictuel plus large que les théoriciens du courant de l'agence ont bien voulu qu'il soit bipolaire : entre les actionnaires et les managers (MARTINET, 2015, pp.297-317).

Les visions transversales, quand à elles, sont développées sans reconsidérer l'espace environnemental de la firme. En élargissant le champ de vision des réalités concurrentielles, M. PORTER parvint à marquer une distance remarquable par rapport à ses prédécesseurs (PORTER, 1990, pp.03-36). Néanmoins, le schéma des cinq forces, qu'il a proposé, s'est avéré une cartographie d'un espace strictement marchand, n'intégrant pas les jeux des autres acteurs et institutions. L'appréhension du procès de la création de la valeur dans son analyse répond à des visées stratégiques de traçabilité. La réussite d'une stratégie de domination par les coûts ou de la différenciation n'est pas circonscrite à l'intérieur de l'espace couvert par la chaîne de valeur de la firme, puisque celle-ci n'est qu'une partie de la chaîne de valeur globale. Or, les firmes s'établissent sur des espaces marchands ou concurrentiels qui ne sont pas neutres.

Par ailleurs, l'histoire nous a enseigné qu'à différents moments stratégiques de leur évolution, les firmes rentrent dans des sphères de négociation de la contrainte entrepreneuriale. Quand au milieu des années (19)90, le constructeur automobile américain H. FORD essaya de mettre pour la première fois une voiture électrique sur le marché, le Sénat, pour différentes raisons (aggravation du déficit budgétaire, détérioration de capacités d'importation des pays partenaires,...), avait dit non. Les écologistes qui tentèrent d'y mettre la pression, n'étaient pas suffisamment forts pour obtenir des pouvoirs publics qu'ils laissent dérouler le jeu en leur faveur. Les enjeux économiques étaient plus socialement prisés et puissants que ceux de nature environnementale, car les catégories d'acteurs qui devaient transformer les règles de fonctionnement du marché automobile, n'étaient pas en position qui leur permettait d'obtenir de l'Etat qu'il agisse dans le sens de leur intérêt.

Dans l'analyse des processus de création de la valeur, les schémas de référence n'établissent pas, à la suite des théoriciens de l'agence, la différence entre les « rentes managériales » et « les rentes providentielles ». Les rapports établis entre intensité concurrentielle et rentabilité masquent les conditions historiques et sociales de la réalisation de la performance. Qui est-ce qui fausserait l'idée de tenter de voir que plus les capitaux relationnels sont importants est plus grand est la rente providentielle. La question de la rentabilité est appelée à être repensée en l'historicisant. Le mode de pensée relationnel emprunté dans le modèle porterien fournit un matériau conceptuel concordant à saisir les espaces concurrentiels comme des espaces qui sont en rapport avec les autres espaces notamment étatiques. D'ailleurs, dans la partie introductive de son ouvrage « Choix stratégiques et Concurrence », M. PORTER fait clairement remarquer qu'une firme pourrait bien avoir une position forte sur le marché par le simple fait qu'elle entretient un réseau de relations d'une qualité efficiente avec l'espace bureaucratique.

Mettre la question sociétale et environnementale au cœur des systèmes de management et de contrôle suppose aussi de reconnaître que les firmes et les champs concurrentiels sont des espaces qui sont au confluent des logiques hiérarchiques et transversales. L'aplatissement des structures prend seulement le sens de modes de coordination horizontale fonctionnant sur la base de compétences, c'est-à-dire d'une rupture avec le contexte taylorien-fayolien. Le défi de réactivité ne s'analyse pas seulement comme une exigence du nouveau contexte stratégique, mais beaucoup plus comme un type de choix rendu possible par l'accumulation d'aptitudes organisationnelles. Faut-il souligner à ce niveau d'analyse que la plupart des critiques formulées à l'égard du modèle taylorien sont biaisées. On ne peut pas rendre compte des réalités qui sont enfouies dans des passés, comme ceux qui sont contextuellement significatifs de l'émergence du modèle taylorien, avec des matériaux qui sont construits pour rendre compte de réalités présentes.

Aux exigences temporelles, s'ajoutent celles de la complexité et de l'incertitude. Les analyses par le contexte ne doivent pas se réduire à des vues caricaturales, c'est-à-dire à se suffire de variables caractéristiques. Les espaces concurrentiels sont des configurations hiérarchisées de positions dont les jeux prennent des orientations selon les intérêts des firmes qui ne sont pas comparables de par leurs tailles et de leur histoire. Comme le fait remarquer Michel MARCHESNAY [2002], les approches fondées sur les ressources-compétences ont abusivement centré leur attention sur les « biggest firms managériales » (MARCHESNAY, 2002, p.19). L'opposition entre la grande et la petite firme, transposée, faut-il le préciser, des terrains des luttes idéologiques, continue de nourrir des points de vue déformés de la réalité : dans toutes les économies, comme dans toutes les branches, les structures de distribution ou les degrés de centralisation des capitaux ne sont pas les mêmes.

IV. CONCLUSION

L'analyse des cadres institutionnels et des évolutions théoriques dans les domaines de la firme, du management et du contrôle de gestion montre un durcissement des inerties, voire à des prises en charge mitigées de la question environnementale et sociétale :

- La permanence d'un management institutionnel de l'économie hérité de la période d'émergence de la firme dans le capitalisme occidental. En cette période, les processus d'encadrement institutionnel des firmes ou de l'économie étaient orientés de façon à répondre aux exigences d'une reproduction non de l'environnement mais de l'Etat ;
- Le durcissement des inerties qui caractérisent les jeux d'acteurs et de la permanence d'une logique de fonctionnement de l'économie. La fonction objectif de la firme traduit une réalité comportementale façonnée à l'aune d'une logique spécifique qui est celle « les affaires sont les affaires ». Or, le nomos d'une économie respectueuse des enjeux environnementaux suppose un changement non seulement institutionnel et technologique, mais aussi culturel.
- L'élargissement des schémas théoriques qui procèdent de l'exploration de la « boîte noire » et du dépassement des visions hermétiques des néoclassiques et du courant classique des organisations (F.-W. TAYLOR, H. FAYOL principalement) débouchent sur des assises qui auraient pu servir à la construction et la mise en œuvre d'un nouveau paradigme en management et contrôle de gestion.

L'opposition entretenue entre « management financier » et « management environnemental » alimente une polarisation de la pensée et des intérêts qui ne travaillent pas une avancée dans le traitement de la question environnementale. Entre temps, la crise et les asymétries d'information procurent des marges de manœuvres aux firmes qui persistent dans leur démarche annexionniste » (ritualisation de la question environnementale, son individualisation pour éviter une solution globale systématique,...).

Bibliographie

1. ANTHEAUME N. (2014). Quelle place pour l'environnement dans le contrôle de gestion. Dans BOLLECKER M. (Edit.), *Le contrôle de gestion aujourd'hui. Débats, controverses et perspectives* (pp. 163-178). Paris, France : Vuibert.
2. BOUCHET M.-H. (2005). *La globalisation. Introduction à l'économie du nouveau monde*. Paris, France : Pearson Education France.
3. BOUQUIN H. (2014). *Le contrôle de gestion*. Paris, France : PUF.
4. CHARREAUX G. (1998). Gouvernance des entreprises : Valeur partenariale contre valeur actionnariale. *Finance Contrôle Stratégie*, 1(2), 57-88.
5. D'AVENI R. (1995). *L'hyper compétition*. Paris, France : Vuibert.
6. GHERTMAN M. (2004). *Stratégie de l'entreprise : théorie et action*. Paris, France : Economica.
7. KOENIG G. (1999). *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise du xxie siècle*. Paris, France : Economica.
8. MARCHESNAY M. (2002). *Pour une approche entrepreneuriale de la dynamique Ressources-Compétences-essai de paraxéologie*, Paris, France : Les Editions de l'ADREG.
9. MARTINET A.-C. Shareholders, stakeholders et stratégie. *Revue Française de Gestion*, 8 (253), 297-317.
10. PORTER M. (1990). *Choix stratégiques et concurrence*. Paris, France : Economica.
11. PORTER M. (1986), *L'avantage concurrentiel*. Paris, France : Inter Editions.
12. ROSENBERG N. (1989). *Comment l'occident s'est enrichi*. Paris, France : Fayard.
13. SHANK J. (1995). *La gestion stratégique des coûts*. Paris, France : Les Editions d'Organisation.
14. TREBUCQ S. (2005). Robert S. Kaplan : ABC, ABM, BSC. Dans Henri BOUQUIN H. (Edit.), *Les grands auteurs en contrôle de gestion* (pp. 476-490). Paris, France : EMS.
15. WEBER M. (1964). *L'éthique protestante et l'esprit du capitalisme*. Paris, France : Plon.