

**FONCTION « CONTROLE DE GESTION » ET NOTION DE PARTAGE :
quels enseignements ?**

5ème conférence internationale de management stratégique

(Recherche en démarrage)

Katia LOBRE

Doctorante sous la direction du professeur Yves DUPUY
Boursière FNEGE

**CREGO - Groupe systèmes de gestion
I.A.E. - I.R.G.
Université Montpellier II**

Place Eugène Bataillon
34095 Montpellier cedex 5
Téléphone 67.14.46.49
Fax 67.14.42.42

**FONCTION « CONTROLE DE GESTION » ET NOTION DE PARTAGE :
quels enseignements ?**

5ème conférence internationale de management stratégique

(Recherche en démarrage)

INTRODUCTION

La remise en cause du contrôle de gestion est un thème de réflexion récurrent depuis plusieurs années.

Une majorité des recherches qui s'y sont attachées s'intéressaient plus particulièrement à la remise en cause des méthodes et outils du contrôle de gestion, généralement issus des principes tayloriens du début du siècle [LORINO 91].

S'il est indéniable que la recherche et la conception de nouvelles méthodes et de nouveaux outils de contrôle adaptés au contexte actuel des organisations sont nécessaires, ceux-ci débouchent également sur des problèmes « identitaires » du contrôle de gestion. Ils se traduisent notamment par des difficultés au niveau de l'organisation du contrôle.

De façon plus précise, s'intéresser aux problèmes « d'identité » du contrôle de gestion conduit à s'interroger sur son rôle, sa position dans les structures organisationnelles, ses acteurs, son existence en tant qu'entité identifiée au sein de l'organisation...

Les problèmes identitaires du contrôle émergent de la conjonction de différents facteurs. En effet, les définitions du contrôle de gestion évoluent, et amènent aujourd'hui à le considérer comme un processus transversal. Il répond en cela, d'une part à un besoin de décloisonnement global dans l'entreprise et d'autre part à la nécessité d'un retour de la pertinence dans les indicateurs et les modèles de gestion. Pourtant, l'identité du contrôle semble rester très attachée à son existence fonctionnelle dans la structure. Toutefois, et dans le même temps, celle-ci paraît remise en cause par la multiplication des modes d'organisation des activités du contrôle de gestion.

Dans ce contexte, la nécessité d'une gestion transversale (au niveau global de l'entreprise) apparaît centrale dans l'émergence des problèmes identitaires du contrôle de gestion. Elle pourrait avoir pour conséquence un déplacement de l'objet du contrôle, qui le conduirait à évoluer lui-même vers plus de transversalité, et donc vers le partage.

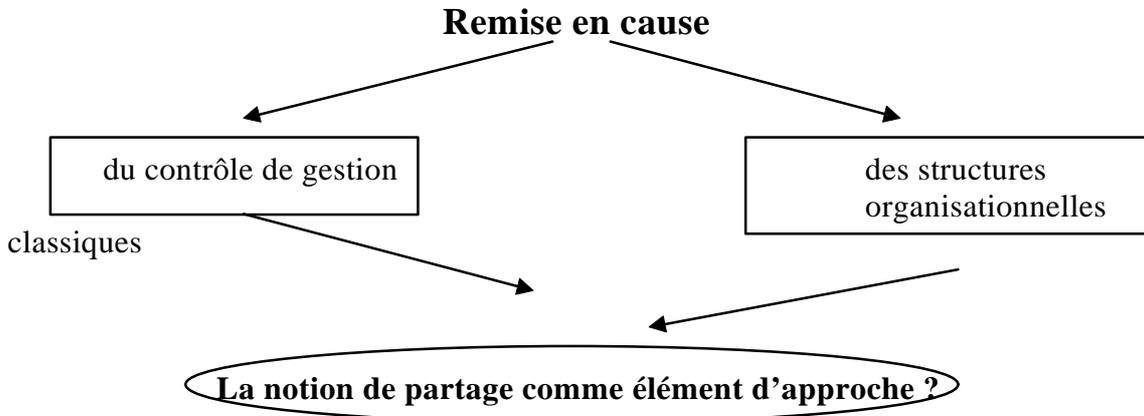
1. Cadre général de la recherche

Il semble que la notion de partage constitue une clé d'entrée intéressante pour aborder ces questions. En effet, peut-on parler de partage du contrôle de gestion ? La fonction contrôle de gestion est-elle partagée, les activités de contrôle de gestion sont-elles diffuses dans l'organisation, sont-elles partagées ?

Ces interrogations semblent d'autant plus intéressantes que cette dimension partagée de la fonction et des activités constitue l'hypothèse sous-jacente de certaines recherches [LANGEVIN et al. 95].

On remarquera de plus que ces questions renvoient à certaines interrogations concernant les structures organisationnelles classiques (fonctionnelles, divisionnelles, matricielles) qui peuvent être en particulier caractérisées par un degré de cloisonnement plus ou moins fort [MINTZBERG 82].

Ces questions peuvent être situées comme suit dans un cadre général de recherche :



1.1. Notion de partage et remise en cause du contrôle de gestion

La remise en cause des outils du contrôle de gestion, et du contrôle de gestion lui-même est étroitement liée à l'évolution de l'environnement (complexité et incertitude), évolution à laquelle doit faire face l'organisation au travers d'une stratégie et d'une structure adaptée.

Le contrôle de gestion avait été conçu pour des organisations évoluant dans un environnement stable et peu complexe.

La fonction contrôle de gestion assurait alors essentiellement la cohérence au sein des grandes organisations, cohérence par rapport à des critères dont la pertinence était définie au départ et restait relativement stable [LORINO 91].

Aujourd'hui, l'instabilité et la complexité d'un environnement en mutation technologique rapide conduisent le contrôle de gestion à une nécessaire adaptation.

Il semble alors que le partage constitue dans ce contexte un élément de développement de la pertinence tout en maintenant la cohérence.

1.2. Notion de partage et remise en cause des structures organisationnelles

Même si cette recherche s'intéressera essentiellement à la remise en cause du contrôle de gestion au travers de la notion de partage, le problème de la remise en cause des structures organisationnelles classiques ne peut être totalement écarté. En effet, il existe un lien fort entre la diffusion du contrôle de gestion au sein de l'organisation et les structures organisationnelles.

Comme cela a déjà été indiqué précédemment, les critiques majeures faites aux structures organisationnelles classiques résident d'une part dans le cloisonnement excessif qu'elles engendrent entre les différents services ou départements de l'organisation, et d'autre part dans leur rigidité.

Ces deux facteurs, associés à un environnement de plus en plus complexe et turbulent sont probablement (mais peut-être pas exclusivement) à l'origine d'une certaine perte de pertinence locale dans les organisations.

L'idée d'une diffusion du contrôle de gestion dans l'organisation semble pouvoir répondre à un besoin accru de retour vers la pertinence. La meilleure preuve en est l'observation des pratiques organisationnelles actuelles [COOPER 90].

En effet, de nombreux acteurs dans les organisations développent des outils et des activités de contrôle (les responsables de la production vont mettre en place leurs propres méthodes de calcul de coûts par exemple...)¹.

2. Points d'ancrage de la recherche

L'introduction de mécanismes de création ou de maintien de la cohérence organisationnelle² est légitimée par le postulat selon lequel les comportements et les processus tendent « naturellement » à la divergence pour des raisons liées à l'interprétation d'une part et à des paramètres individuels d'autre part.

Il est à noter que ce phénomène semble prendre plus d'acuité dans le cadre général du décloisonnement et de la transversalité, c'est à dire dans la recherche de nouvelles formes d'organisation. Il en découle alors que :

- La recherche de nouveaux modes de gestion axés sur la transversalité semble modifier les « objets clés » du contrôle [ABERNATHY & al 95], [COOPER 90], [DUPUY 94], [KAPLAN 94].

- Les « objets clés » du contrôle étant modifiés, l'organisation traditionnelle du contrôle semblent perdre de sa pertinence [BOUQUIN BESSON 91], [JOHNSON 92], [OUCHI 79].

- Le partage, qui se traduit en particulier par une modification des formes d'organisation du contrôle et donc par une modification des procédures de contrôle, pourrait permettre de réintroduire de la pertinence dans les modèles de gestion.

- Les nouvelles formes d'organisation du contrôle de gestion semblent se traduire notamment par un rétrécissement structurel (voire une disparition) de la fonction contrôle de gestion (moins d'acteurs strictement rattachés au service de contrôle) ; par un déplacement structurel de cette fonction (rattachement de cette entité à des directions opérationnelles et/ou stratégiques plutôt qu'aux directions comptables et financières) ; ainsi que par une modification du rôle et des missions du contrôleur qui deviendrait plus un expert conseil en matière de conception des modèles de gestion [BOUQUIN BESSON 91].

Ces fondements sont issus de la littérature (contrôle de gestion, théorie de la contingence, analyse stratégique...), mais également d'une enquête préliminaire (réalisée par entretiens semi-directifs) en cours d'achèvement.

¹Il faut d'ailleurs remarquer que ces pratiques ont été et sont facilitées par l'essor considérable de l'informatique utilisateur (tableurs et SGBD en particulier).

² c'est-à-dire d'un contrôle de gestion.

Ils sont encore à affiner et à préciser, mais ils constituent dès à présent les bases de notre cadre conceptuel.

3. Intérêts de la recherche

Le sujet, tel qu'il vient d'être présenté, possède un certain nombre d'intérêts, tant théoriques que pratiques ; en effet, la contrôlabilité des organisations est-elle modifiée par les évolutions générales de la gestion qui devient plus globale et plus transversale ?

3.1. Intérêt théorique

Au plan théorique la question peut se poser en terme d'identité structurelle du contrôle de gestion ; une fonction structurellement identifiée est-elle indispensable au contrôle ?

Ainsi, le contrôle de gestion reste-t-il une fonction au service des opérationnels de l'organisation et/ou constitue-t-il le métier de tout cadre ?

Le contrôle de gestion est-il en émergence permanente, et dans ce cas, sa conception normative est-elle amenée à disparaître complètement ?

En fait, ces questions nous renvoient à un problème de définition du contrôle. En effet, dispose-t-on de définitions du contrôle de gestion suffisamment robustes pour tenter d'identifier ses frontières ?

3.2. Intérêt pratique : qui contrôle quoi et comment ?

Dans le contexte général de la recherche de nouvelles formes d'organisation permettant la gestion des processus, de nombreuses entreprises s'interrogent aujourd'hui sur leurs pratiques de contrôle.

Ces interrogations portent à la fois sur l'objet du contrôle, sur la manière de contrôler et sur le rôle du contrôleur.

Ce travail de recherche devrait permettre la mise en place d'une grille de lecture des pratiques de contrôle et du rôle des contrôleurs :

- en termes de description, d'explication ou de compréhension des modes d'organisations du contrôle ;

- à propos de l'identité et du rôle du contrôleur : en effet, le thème choisi amène à se demander qu'est ce qu'un contrôleur, quel est son rôle, quelles sont ses missions ?...

I. DES CHOIX THEORIQUES ...

La présentation générale du thème de recherche qui vient d'être faite nécessite maintenant d'être précisée ; par la définition des principaux termes du sujet, par la mise en relation de ces définitions ainsi que par la formulation d'une problématique provisoire qui permettra d'exposer les principaux objectifs escomptés.

1. Définitions

Le cadre général de cette recherche ainsi que ses fondements amènent à définir différents termes : la notion de partage, la fonction, les modèles de gestion ainsi que le contrôle de gestion.

1.1. La notion de partage

Bien que particulièrement présente dans tout système humain, elle n'a pas encore fait l'objet d'une conceptualisation opérationnelle dans le domaine des Sciences de Gestion. Cependant, il existe des concepts approchant largement utilisés tels que ceux de centralisation/décentralisation ou d'intégration/différenciation [LAWRENCE & LORSCH 89].

Pourtant ils se distinguent souvent de la notion de partage. A notre sens, Philippe ZARIFIAN [ZARIFIAN 94] est l'auteur qui se rapproche le plus de la notion de partage telle que nous l'entendons.

En effet, partager peut être entendu dans deux sens distincts :

- partager : « partager quelque chose avec quelqu'un » sans qu'il y ait division ou répartition. Soit participer, collaborer, coopérer, solidariser... D'où les problèmes de compatibilité, de cohérence, d'intégration/différenciation qui découlent de la dimension du partage dans le cadre des activités de contrôle de gestion.

Ici, le partage persiste dans le temps.

- partager : « diviser un tout en plusieurs parts ». Soit répartir, morceler, démembrer...

Selon cette définition, il y a partage à un moment donné, au moment de la répartition. Avant et après cette répartition la situation du partage n'existe pas ou plus. C'est ainsi que seule la première définition du partage sera retenue dans le cadre de ce travail.

Il semble nécessaire de préciser ici en quoi la notion de partage utilisée se distingue du concept de décentralisation.

Dans un premier temps, il faut remarquer une certaine confusion dans l'emploi de ce terme en théorie des organisations [MINTZBERG 82]. En effet, l'objet de la décentralisation varie selon les auteurs. Dans son sens le plus usuel, c'est le pouvoir de décision qui est centralisé ou décentralisé. Nous verrons ultérieurement que le pouvoir de décision, même s'il ne peut en être totalement écarté, ne constitue pas l'objet central du partage qui sera étudié.

De plus, il semble que l'idée de décentralisation correspond plus à un « partage répartition », partage qui n'entre pas dans notre champ d'investigation.

1.2. La fonction

Elle peut être définie au sens de Jean-Marie PERRETI [PERETTI 90] comme un rôle dans un système de travail. C'est donc une donnée organisationnelle au sens où elle prend son identité au regard de la structure d'une organisation. Il s'agit alors à la fois d'une entité repérable et d'un ensemble de tâches connexes.

On remarquera cependant qu'un ensemble de tâches connexes peut constituer une activité.

C'est ainsi que lorsque le terme « fonction » sera employé, il le sera au sens d'entité repérable dans la structure.

1.3. Le contrôle de gestion

Le choix d'une définition pour le contrôle de gestion est extrêmement problématique. En effet, tant chez les praticiens que dans la littérature, des définitions multiples et variées, partielles, contradictoires et/ou redondantes coexistent.

La dichotomie usuelle entre vision « étroite » du contrôle de gestion fondée sur l'analyse des écarts, et vision « élargie » fondée sur le pilotage [LORINO 91-95] en constitue un exemple.

De plus, rappelons ici que l'intérêt théorique du sujet repose pour partie sur l'absence d'une définition solide, précise, opérationnelle et consensuelle du contrôle de gestion et que c'est également en ce sens que nous souhaitons apporter une contribution.

Ainsi, nous retiendrons avec ANTHONY [ANTHONY 88] que le contrôle de gestion peut être vu comme le vecteur de régulation des comportements dans l'organisation, et donc comme un ensemble de modèles de gestion permettant de piloter les représentations.

1.4. Les modèles de gestion

Les modèles de gestion seront entendus ici comme des mécanismes de création ou de maintien de la cohérence organisationnelle, c'est-à-dire comme les mécanismes permettant d'orienter le comportement des membres de l'organisation. On remarquera que du fait même de leur objet, ces modèles de gestion sont plus ou moins formalisés, leurs lieux d'émergence ainsi que leurs « concepteurs » peuvent être variables.

2. Contrôle de gestion et partage : quelles connexions ?

Il semble que seule la mise en relation de ces définitions puisse permettre une bonne compréhension de la problématique provisoire de cette recherche qui sera exposée ultérieurement (cf page 9).

Ainsi il est important de définir l'objet du partage qui sera étudié, ce qui amènera à présenter les acteurs de ce partage. Puis nous verrons que selon les définitions précédentes, deux types de partage associés au contrôle de gestion peuvent être distingués.

2.1. Quel objet de partage, quels acteurs pour ce partage ?

Lorsque l'on veut étudier la notion de partage associée au contrôle de gestion, il est nécessaire de rechercher un objet pertinent pour ce partage, dans le sens où l'étude du partage est faite en fonction d'objectifs précis, notamment celui de rechercher des éléments d'explication relatifs aux problèmes identitaires du contrôle de gestion.

Ainsi, la formulation « partage du contrôle de gestion » n'est pas adaptée à notre recherche, du fait du trop grand nombre de dimensions qu'elle intègre et donc des difficultés conceptuelles et méthodologiques qu'elle impliquerait.

La fonction en tant qu'entité identifiée ne peut constituer un objet de partage du fait même de sa définition, en effet, la fonction dans le sens retenu constitue plus un « contenant ».

Enfin, on pourrait s'intéresser au « partage des activités de contrôle de gestion », mais cela pose le problème de la définition de ces activités qui semblent liées aux contingences organisationnelles propres à chaque entreprise.

Si l'on recherche dans la notion de partage des éléments d'explication concernant les différentes formes d'organisation du contrôle de gestion et leurs évolutions³ (qui apparaissent comme révélatrices des problèmes identitaires du contrôle), il semble alors que l'objet essentiel de ce partage doit être situé dans le processus de conception des modèles de gestion, qui constitue l'un des moyens de retrouver ou de réintroduire de la pertinence dans le système de contrôle.

Retenir le processus de conception des modèles de gestion comme objet de partage permet d'intégrer dans une certaine mesure la diffusion de ces modèles puisque cette diffusion est intrinsèque à la conception, du moins en ce qui concerne les acteurs de ce partage.

Il est difficile de déterminer de façon précise les acteurs de ce partage. Ainsi, il faudrait considérer que tout membre de l'organisation impliqué dans le processus de conception d'un ou plusieurs modèles de gestion est acteur de ce partage, mais nous reviendrons sur ce point dans les aspects méthodologiques de la recherche (cf page 14).

2.2. Deux types de partage distincts

Le partage au sens « participation à » possède deux acceptations. En effet, lorsque des individus participent à quelque chose cela peut signifier qu'ils collaborent. Ils mettent alors en commun un certain nombre d'éléments en vue de la réalisation concertée d'un objectif finalisé.

Mais « participer à » n'implique pas forcément une collaboration. En effet, des individus peuvent rechercher le même type de finalité sans collaboration ni concertation. Si l'objectif est la mise en place d'un tableau de bord, chacun peut tendre de manière individuelle vers cet objectif. Il en résultera donc deux tableaux de bord.

³ C'est-à-dire le rétrécissement de la fonction, son déplacement structurel...

Ainsi, la notion de partage telle qu'elle a été définie peut être scindée en deux types de partage distincts, un partage que nous avons appelé culturel et un partage que nous qualifions d'émergent.

Le **partage culturel** constitue donc un partage collaboration, où le processus de conception des modèles de gestion serait l'objet d'une véritable collaboration entre des acteurs situés à différents niveaux de l'organisation. Le terme culturel a été associé au terme de partage, dans le sens où, ce type de partage semble correspondre à un certain état d'esprit dans l'organisation, état d'esprit ou culture qui pousserait à la collaboration.

Le **partage « émergent »** constitue un partage, où la conception des modèles de gestion (ou de certains modèles) serait partagée sans qu'il y ait volonté exprimée de collaboration ou de concertation.

On remarquera que dans le cas du partage émergent, il y a bien participation à la conception des modèles de gestion, mais il s'agit d'une participation de fait⁴, elle n'a pas fait l'objet d'un choix délibéré du moins de la part de la fonction contrôle.

Avec ce type de partage, chacun dans l'organisation peut concevoir des modèles (ou du moins des indicateurs) de gestion sans nécessairement se préoccuper de ce qui se passe ailleurs, les indicateurs sont peut-être connexes et/ou redondants, les données et informations qu'ils procurent sont peut-être complémentaires et/ou contradictoires...

Il est à noter qu'une telle situation ne répond pas forcément aux problèmes de pertinence rencontrés par le contrôle de gestion [COOPER 90]. De plus, elle peut engendrer des difficultés en terme de cohérence.

Il faut souligner que la distinction entre ces deux types de partage ne se fait pas uniquement en terme de formalisation, si le « partage émergent » est nécessairement de nature informelle, le « partage culturel » peut quant à lui avoir fait l'objet d'une formalisation ou non.

Remarque : Les termes employés pour qualifier la nature du partage sont bien évidemment discutables puisque chacun d'entre eux porte la marque d'un concept précis en théorie des organisations (culture, émergence), concepts qui ne sont pas repris dans leur définition la plus classique et dans leur intégralité derrière les termes employés.

3. Problématique provisoire

Dans le cadre des fondements et des choix théoriques de ce travail, nous nous proposons d'étudier l'évolution des processus de conception et de diffusion des modèles de gestion, associée à l'évolution des formes d'organisation du contrôle de gestion.

Rappelons que ces évolutions sont considérées comme consécutives à la recherche de nouveaux modes de gestion axés sur la transversalité.

Ce qui permet de formuler la problématique provisoire suivante :

⁴ Le terme d'émergence est employé au sens « à priori imprévisible » [ALBERTEAU et al. 94].

« La notion de partage, telle qu'elle est proposée, est-elle susceptible de contribuer à l'analyse des différents modes d'organisation du contrôle de gestion ?

Permet-elle de comprendre les lieux d'émergence des modèles de gestion, ainsi que le(s) lieu(x) de vérification de leur cohérence spatio-temporelle ?

Cette problématique amène trois types de contributions pour cette recherche. Elles s'inscrivent largement dans les intérêts précédemment présentés.

Une telle étude devrait contribuer :

- à expliquer quelle est la réponse du contrôle de gestion (aux plans des modes d'organisation et de structuration) au phénomène général de décloisonnement et de transversalité - consécutif à la nature critique du processus - dans la gestion des organisations.

En d'autres termes, il s'agit d'expliquer et de comprendre la diversité des modes d'organisation du contrôle, en fonction d'un certain nombre de facteurs déterminants liés notamment à la nécessité du partage dans la conception des modèles de gestion.

- à vérifier si l'introduction du partage dans le processus de contrôle constitue réellement une réponse au déplacement (hypothétique) de l'objet du contrôle.

- à appréhender le pilotage du partage dans le(s) processus de conception des modèles de gestion. La problématique centrale de ce pilotage s'exprime en termes de recherche de cohérence, de pertinence, et d'un lien éventuel d'équilibre entre ces deux aspects du contrôle de gestion.

L'observation des « pratiques de gestion » a déjà permis d'identifier l'existence du partage dans les organisations, ainsi qu'une tendance à la croissance de ce partage [ZARIFIAN 94].

Dans la mesure où le partage existe et qu'il tend à croître, il semble nécessaire de le connaître, c'est à dire de l'observer en tant que tel, de rechercher les facteurs qui l'influencent, d'examiner sa ou ses natures, d'identifier où et quand il existe...

Il s'agit en réalité d'essayer de se donner les moyens de le « gérer » et peut-être de gérer son évolution.

Chacun des points évoqués devrait apporter des éléments de réflexion concernant la position structurelle et fonctionnelle du contrôle de gestion d'une part, et du contrôleur d'autre part. On pourrait ainsi aboutir à des portraits types.

L'établissement de différents portraits de la fonction contrôle de gestion et des contrôleurs de gestion contribue à notre sens à une meilleure connaissance des pratiques de contrôle. Ceci peut constituer un point de départ pour une progression dans le pilotage du contrôle de gestion.

En ce qui concerne les portraits de la fonction contrôle, nous devrions apporter un certain nombre d'informations explicatives à propos de sa place dans les structures organisationnelles, de sa taille, de son influence ...

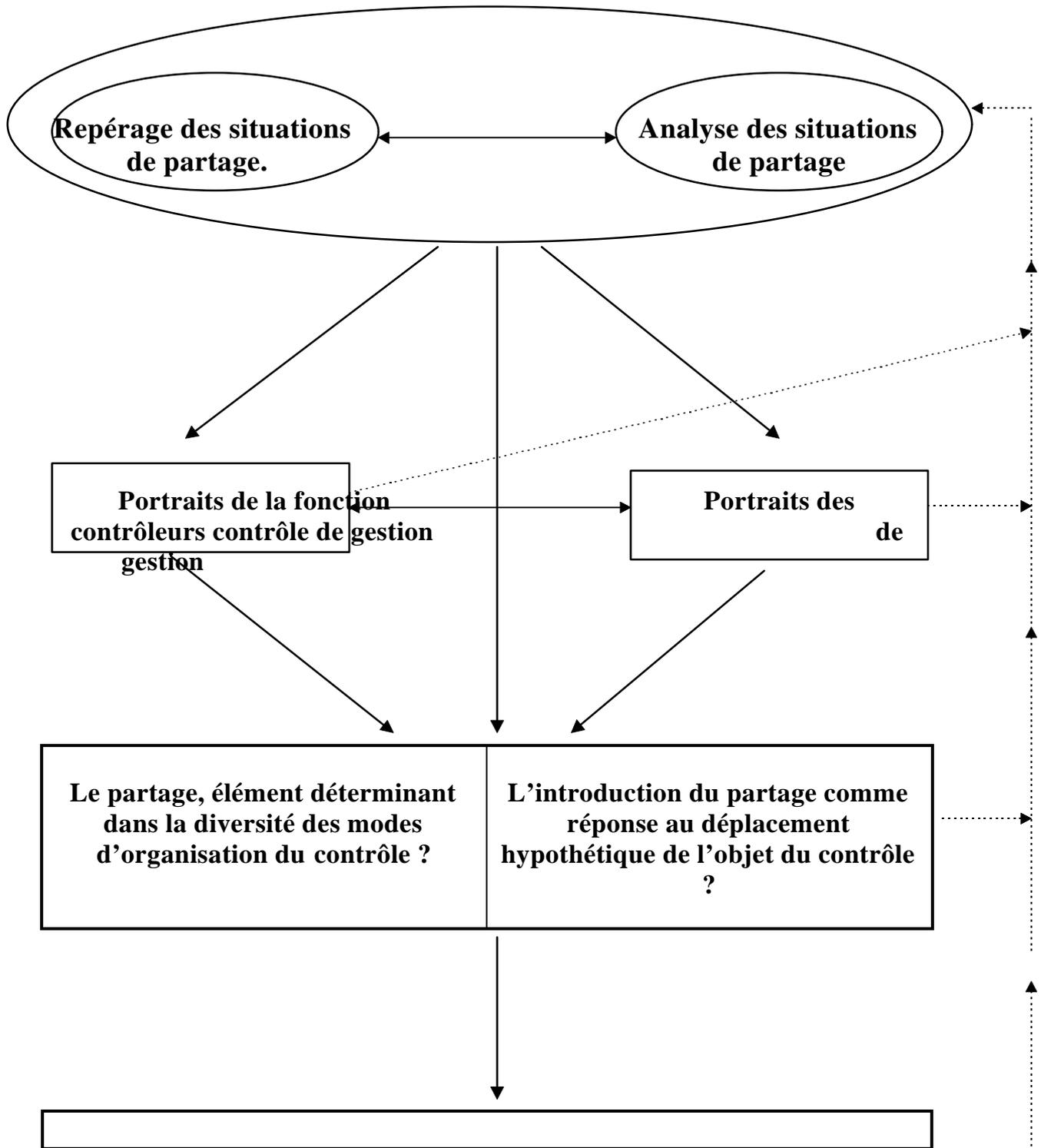
Pour ce qui est des portraits de contrôleurs, l'absence ou la présence d'un partage, et la nature de ce partage permettra certainement de définir des catégories de

contrôleurs : par exemple, contrôleur expert garant de l'information [BESSION BOUQUIN 91], contrôleur acteur exclusif...

Ces contributions ne se veulent en rien prescriptives. Il s'agit simplement de fournir aux « responsables » des organisations un certain nombre d'informations concernant les diverses pratiques de contrôle de gestion, et particulièrement dans leurs pratiques en matière d'organisation du contrôle et de conception des modèles de gestion.

4. Schéma synoptique des contributions de la recherche

- déroulement du travail.
 - - - - -→ rétroaction.



Quel(s) pilotage(s) pour ce partage, quel(s) pilotage(s) pour le contrôle ?

II. ...AUX ASPECTS METHODOLOGIQUES

Le travail de recherche qui vient d'être présenté est de caractère exploratoire. En effet, la notion de partage proposée pour étudier l'évolution des processus de conception et de diffusion des modèles de gestion associée à l'évolution des formes d'organisation du contrôle de gestion ne peut s'appuyer sur des résultats validés antérieurement. Ainsi, le schéma hypothético-déductif traditionnel ne peut être utilisé [CHALMERS 87].

Il s'agit alors de tenter d'élaborer un schéma conceptuel satisfaisant dans le cadre des contributions exposées ; schéma permettant la formulation d'hypothèses précises qui devront être validées ultérieurement.

Pour traiter des aspects méthodologiques de la recherche, nous nous intéresserons ici aux problèmes de repérage et d'analyse des situations de partage pour aboutir aux contributions présentées précédemment (cf page 10). Puis nous évoquerons les problèmes liés au choix du terrain et à la méthode d'enquête.

1. Comment repérer et analyser les situations de partage ?

Il est à noter que dans le cadre de ce travail, le repérage et l'analyse du partage semblent difficilement dissociables, ce qui est fréquemment le cas avec l'utilisation d'une méthodologie qualitative [HUBERMAN & MILES 91]. En effet, c'est en fonction des diverses singularités en interrelations repérées dans chacune des organisations étudiées que l'analyse peut être menée, mais les besoins de l'analyse « en construction » nécessitent souvent de nouvelles observations...

Repérer les situations de partage constitue l'une des plus grosses difficultés méthodologiques de ce travail. En effet, la notion de partage tout comme le processus de conception des modèles de gestion semblent extrêmement difficiles à appréhender au sein d'une organisation, tant au niveau statique que d'un point de vue dynamique.

Par contre, le mode d'organisation du contrôle ainsi que son évolution paraît repérable d'un point de vue méthodologique et également central au niveau théorique.

En effet, l'introduction du partage se traduirait en particulier par une modification des formes d'organisation du contrôle et par une modification des procédures du contrôle (cf page 4).

Ainsi, c'est par le biais de l'évolution des formes d'organisation du contrôle que nous pensons repérer les situations de partage.

Nous proposons donc dans un premier temps d'observer l'organisation du contrôle dans une entreprise donnée et de recueillir toutes les informations disponibles concernant l'évolution de ce mode d'organisation⁵.

⁵ On remarquera que l'enquête préliminaire réalisée auprès de cinq entreprises industrielles a montré que quatre d'entre elles réorganisaient actuellement leur contrôle de gestion.

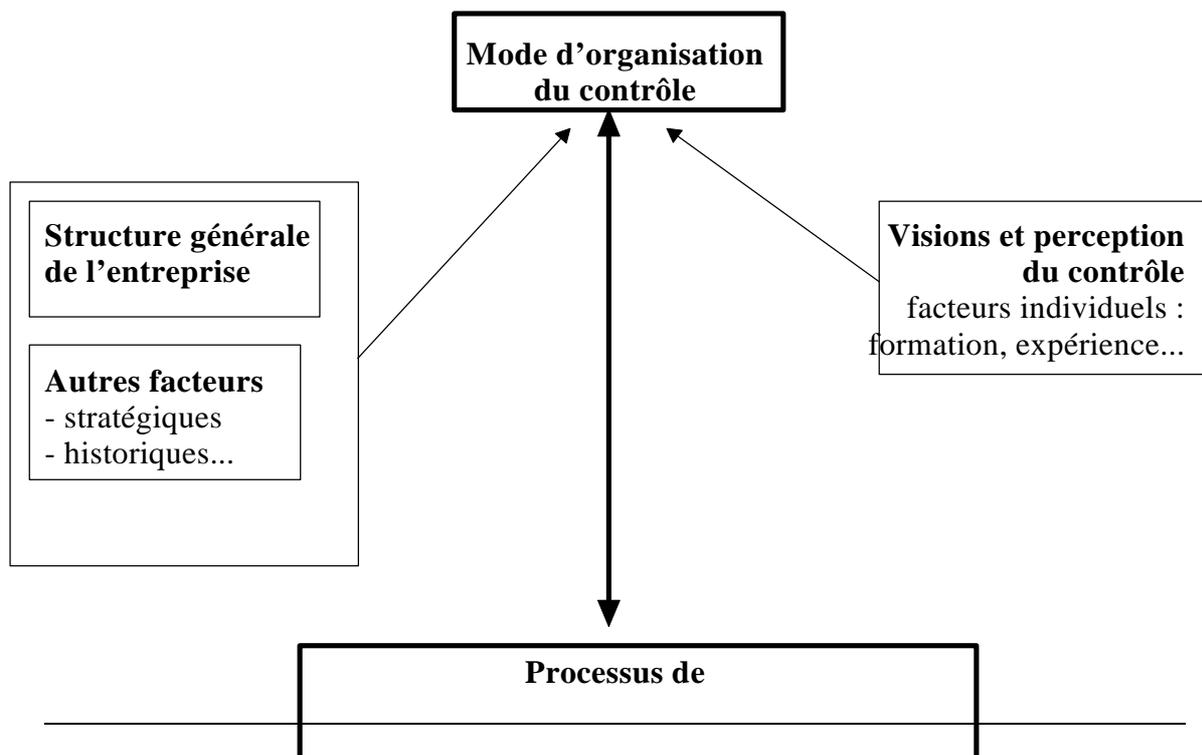
L'objectif de ce travail préalable est de réaliser un premier repérage de l'ensemble des facteurs liés à l'évolution des modes d'organisation du contrôle pour chacune des entreprises observées (évolution des procédures ; évolution des outils ; évolution des effectifs en nombre et en formation ; évolution des tâches, du rôle et des missions du contrôleur ; évolutions en terme de rattachement pour ce qui concerne la fonction et le contrôleur...). Il s'agira bien entendu d'observer ces évolutions tout en recherchant leurs causes.

Dans un second temps, munis d'un descriptif détaillé et précis de chacun des modes d'organisation du contrôle de gestion, nous rechercherons plus particulièrement à déterminer les facteurs d'évolutions affectant le processus de conception des modèles de gestion. Il s'agira de rechercher à quel niveau le processus est affecté, dans quelle mesure et de quelle manière.

C'est à ce moment que nous essaierons de comprendre les liens éventuels entre les facteurs d'évolution des modes d'organisation du contrôle et l'introduction ou l'évolution du partage dans le processus de conception des modèles de gestion (facteurs qu'il est difficile de définir à priori).

En fait, pour chaque entreprise étudiée nous chercherons à construire un schéma comme celui ci-après. Il s'agira d'essayer de caractériser chacune des flèches (tant au niveau statique que dynamique) et en particulier la double flèche verticale qui serait plus particulièrement liée à l'introduction du partage ou à l'évolution de ce partage.

Ce schéma constitue donc à la fois une ébauche de « grille » d'observation et d'analyse.



conception des modèles de gestion

La collecte des données et informations concernant l'évolution des formes d'organisation du contrôle se fera essentiellement au travers des perceptions des acteurs « hypothétiquement » impliqués dans l'organisation du contrôle, et en particulier dans le processus de conception des modèles de gestion.

En d'autres termes ce sont les perceptions des acteurs impliqués dans le partage qui semblent particulièrement intéressantes comme nous l'avons vu précédemment (cf page 8).

Cela pose inévitablement le problème du degré d'implication. C'est ainsi que dans un premier temps trois catégories d'acteurs seront retenues comme cela a été fait dans des études précédentes sur la fonction contrôle de gestion et sur le rôle des contrôleurs [CHIAPELLO 90], les contrôleurs de gestion, les membres de la direction générale, et les responsables opérationnels. Ces précédents travaux montrent en effet que chacune de ces catégories d'acteurs est susceptible d'être fortement impliquée dans le processus de conception des modèles de gestion.

Si lors de l'observation et de l'analyse des données et informations recueillies, d'autres membres de l'organisation s'avéraient impliqués de manière « suffisante », leurs perceptions seraient bien évidemment intégrées dans l'analyse.

Il faut souligner ici que le problème de degré d'implication nécessite encore un travail approfondi tant au niveau méthodologique que théorique.

Le repérage ainsi que l'analyse du partage suscitent comme nous venons de le voir d'importantes difficultés méthodologiques. Celles-ci sont encore accrues par notre volonté de distinguer les partages « culturel » et « émergent ».

En effet, le partage émergent est informel et non exprimé par définition, de plus il est probable qu'il ne soit pas exprimable dans la majorité des cas.

A ce niveau, nous espérons être à même de percevoir au travers des différents discours et par recoupements l'existence de ce partage. Mais cela n'est envisageable que dans la mesure où nous réussirons à « obtenir » la confiance de nos interlocuteurs.

Par ailleurs, si en dépit des efforts déployés le repérage du partage émergent s'avérait trop complexe, nous serions peut être contraint de centrer notre recherche sur le partage dit culturel, ce qui paraît dommageable.

2. Partage et diversité des modes d'organisation du contrôle ; partage et déplacement de l'objet du contrôle ; partage et pilotage ...

Cette partie a pour objectif de montrer comment au travers du repérage et de l'analyse des situations de partage il est possible :

- d'établir des portraits des fonctions contrôle de gestion, et des contrôleurs.

Si pour chaque entreprise étudiée, un schéma identique à celui de la page 13 peut être établi et caractérisé, un portrait de la fonction contrôle et du contrôleur pourront en être tirés.

Ces portraits mettront essentiellement en évidence la position structurelle et fonctionnelle de la fonction et du contrôleur, c'est-à-dire leurs rôles, leurs missions, leurs influences...

Bien évidemment il existe des interrelations fortes entre portrait de la fonction et portrait du contrôleur. Mais les dissocier devrait permettre la mise en évidence des facteurs principaux de convergence entre ces portraits et éventuellement des facteurs de divergence.

La comparaison des portraits des différentes entreprises de notre échantillon (au sens théorique du terme) peut paraître inadaptée dans le sens où nous observerons essentiellement des « interrelations » internes. Pourtant, rapprocher les portraits obtenus peut aider à leur analyse et éventuellement permettre la construction de portraits types.

- d'expliquer la diversité des modes d'organisation du contrôle, en fonction d'un certain nombre de facteurs liés notamment à la nécessité du partage dans la conception des modèles de gestion.

Comme nous l'avons vu, pour repérer et analyser le partage, il sera nécessaire de repérer et d'analyser les facteurs déterminants dans l'évolution des formes d'organisation du contrôle. Ce n'est qu'ensuite qu'un lien éventuel sera trouvé entre ces facteurs et l'introduction ou l'évolution du partage dans le processus de conception des modèles de gestion.

Ainsi les facteurs déterminants mis en évidence seront ou ne seront pas liés au partage ; ce dernier apparaîtra alors lui-même comme un facteur déterminant ou pas.

- de vérifier si l'introduction du partage constitue une réponse au déplacement de l'objet du contrôle.

Si l'étude de terrain montre que le partage ne semble pas constituer un élément déterminant dans l'évolution des modes d'organisation du contrôle (et donc dans leur diversité), on pourra supposer que l'introduction ou l'évolution du partage ne constitue pas une solution adoptée par les entreprises étudiées face au déplacement de l'objet du contrôle. A l'inverse, si le partage apparaît comme un élément déterminant, on pourra le considérer comme une des solutions adoptées par les entreprises étudiées face au déplacement de l'objet du contrôle.

En tout état de cause, il ne pourra être montré que le partage constitue « la réponse ». Par ailleurs, ce travail permettra peut être la mise en évidence « d'autres réponses ».

- d'appréhender le pilotage du partage dans le processus de conception des modèles de gestion.

Pour certains auteurs la problématique centrale du pilotage d'une entreprise s'exprime en terme d'équilibre entre recherche de cohérence et recherche de pertinence [COHENDET & al 96]. Le repérage et l'analyse du partage, ainsi que la mise en évidence de relations entre l'introduction du partage et l'évolution des modes d'organisation du contrôle devraient permettre de mieux appréhender le pilotage.

En effet, l'introduction du partage se traduisant par une modification du mode d'organisation du contrôle répondrait à un besoin de pertinence. Il s'agira alors d'observer si la cohérence est maintenue, c'est-à-dire, si l'évolution des modes

d'organisation du contrôle répond également au besoin de cohérence, dans quelle mesure, dans quelles circonstances...

On remarquera que chacune des phases de cette méthodologie renvoie non seulement à la phase suivante, mais également à la phase précédente. En effet, chaque « résultat » obtenu permettra certainement une meilleure appréhension des travaux qui y ont conduit.

3. Choix de la méthode d'enquête et du terrain

Le partage dans la conception des modèles de gestion sera étudié au travers de différents modes d'organisation du contrôle. Mais ce partage semble voué à l'instabilité, à l'empirisme, aux contingences, à l'informel... C'est ainsi que l'un des objectifs de ce travail est d'essayer de préciser dans quelle mesure et selon quels mécanismes.

Pour cela une méthodologie de type qualitatif semble la plus appropriée. Ce type de méthodologie devrait en effet permettre d'approfondir l'étude de situations discriminantes [MUCCHIELLI 91] en terme de partage.

Trois situations « types » pourraient être retenues dans un premier temps : situation d'absence de service ou de fonction contrôle, situation de service de contrôle très important et « puissant » en matière de conception de modèles de gestion, et une situation intermédiaire aux deux précédentes.

Le recueil des données se fera certainement par entretiens semi-directifs.

Une méthode par études de cas est envisagée, mais l'utilisation de la cartographie cognitive n'est pas exclue. Cette méthode paraît en effet intéressante puisqu'elle permet la modélisation des perceptions qui constitueront dans une large mesure les données recueillies.

Un autre point doit être souligné ici, une importante partie du travail effectué reposera essentiellement sur des perceptions⁶, celles des acteurs interviewés et celle du chercheur. Ceci dans la mesure où le travail central de la thèse consiste en une analyse de perceptions et de situations qui n'ont pas forcément fait l'objet d'une formalisation dans l'organisation étudiée.

Cela pose bien sûr le problème de la rationalisation à posteriori des acteurs interviewés. Mais on peut penser que ce biais sera amoindri puisque plusieurs acteurs d'une même organisation seront interrogés. Il est en effet peu probable que l'ensemble des acteurs interviewés rationalisent de la même façon. Ce sera alors au chercheur d'essayer par des recoupements de repérer de tels comportements.

Quant à la forte implication du chercheur, elle est inévitable avec l'utilisation de méthodologies qualitatives et c'est à celui-ci de maîtriser au mieux les techniques existantes afin d'éviter les biais y afférents.

Le champ de l'expérimentation se limitera probablement à des entreprises dont les besoins en terme de gestion (et par voie de conséquence au plan du contrôle de

⁶ Retenons à ce niveau qu'il est possible de considérer le contrôle de gestion comme une entreprise d'interprétations subjectives [MAC INTOSH 94].

gestion) sont évolutifs. Dans le même temps, le choix d'organisations industrielles de taille moyenne pourrait présenter un certain nombre d'avantages :

- le secteur industriel constitue le lieu d'émergence des modèles traditionnels du contrôle de gestion, il est donc probable que les entreprises de ce secteur aient des pratiques de contrôle développées ;
- retenir des entreprises relativement homogènes permet de contrôler un certain nombre de facteurs de contingence qui risqueraient de réduire la lisibilité des résultats obtenus.

CONCLUSION

La recherche qui vient d'être brièvement présentée semble susciter un intérêt chez les experts du contrôle de gestion.

En effet, dans le cadre de ce travail, le contrôle de gestion intègre sans ambiguïtés une dimension managériale (rôle du contrôleur et rôle du cadre), ainsi qu'une dimension stratégique liée aux aspects du pilotage de la fonction et de l'aide à la décision en terme de structure.

Cependant, il est indéniable que ce type d'étude est confronté à d'importantes difficultés méthodologiques auxquelles nous n'échappons pas. Ceci tient à la fois aux problématiques associées à ce champ de recherche, ainsi qu'à sa « jeunesse ».

BIBLIOGRAPHIE

- ABERNATHY M., STOELWINDER J., « The role of professional control in the management of complex organizations », *Accounting Organizations and Society*, 1995, vol 20, n° 1, pp. 1-17.
- ALBERTEAU Sylvain, RODHAIN Florence, « L'émergence : notion centrale ou fourre-tout conceptuel ? Proposition pour un concept », *document de recherche CREGO, IAE*, Université Montpellier II, 1994, 23p.
- ANTHONY Robert N., « *The management control function* », Harvard Business School Press, Boston, 1988, traduction française « *La fonction contrôle de gestion* », Publi Union, Paris, 1993, 209 p.
- BESSIRE Dominique, « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », *revue française de gestion*, novembre-décembre 1995, n°106, pp. 38-45.
- BESSON Patrick, BOUQUIN Henri, « Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion », *Revue Française de Gestion*, janvier-février 1991, n°82, pp. 60-71.
- BOUQUIN Henri, « *Les fondements du contrôle de gestion* », PUF, coll. que sais-je, Paris, 1994, 127 p.
- BOUQUIN Henri, « *Le contrôle de gestion* », PUF, 2ème édition, Paris, 1991, 331 p.
- BUHLER N., « *Contexte, structures et travail du contrôleur de gestion* » Thèse de doctorat, IAE Grenoble, 1979.
- CHALMERS Alan F., « *Qu'est-ce que la science ?* », La découverte, Paris, 1987, 285 p.
- CHIAPELLO Eve, « Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ? », *Echange*, 4ème trimestre 1990, n°92, pp. 7-11.
- CHIAPELLO Eve, « L'image du contrôle de gestion et des contrôleurs en France », *Echange*, 4ème trimestre 1990, n°92, pp. 13-31.
- COHENDET Patrick, JACOT Jacques-Henri, LORINO Philippe, « *Cohérence, pertinence et évaluation* », Economica, Paris, 1996, 308 P.
- COOPER Robin, « Le contrôle de gestion ne répond plus », *Harvard L'expansion*, été 1990, pp. 74-80.
- CROZIER Michel, FRIEDBERG Erhard, « *L'acteur et le système* », Seuil, coll. essais, Paris, 1977, 500 p.
- DUPUY Yves, « Une lecture des recherches actuelles en comptabilité contrôle », *Annales du management*, XII èmes journées nationales des I.A.E., Montpellier, 1994.
- DUPUY Yves, KALIKA Michel, MARMUSE Christian, TRAHAND Jacques, « *Les systèmes de gestion : introduction au soft management* », Vuibert gestion, Paris, 1989, 231 p.
- FALKENBERG L., HERREMANS I., « Ethical behavior in organizations directed by the formal and informal systems ? », *Journal of Business Ethics*, 1995, n° 14, pp. 133-143.
- FRIEDBERG Erhard, « *Le pouvoir et la règle : dynamique de l'action organisée* », Seuil, coll. sociologie, Paris, 1993, 405 p.
- GERVAIS Michel, « *Contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise* », Economica, 4ème édition, Paris, 1991, 596 p.
- GERVAIS Michel, « *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise* », Economica, 3ème édition, Paris, 1989, 424 p.

- GUYON Christian, « L'irrésistible mutation du contrôle de gestion : de la veille à l'éveil », *Echange*, 4ème trimestre 1990, n°92, pp. 37-41.
- HUBERMAN A. Micheal, MILES Matthew B., « *Analyse des données qualitatives : recueil de nouvelles méthodes* », De Boeck Université, Bruxelles, 1991, 479 p.
- JOHNSON H.T., « *Relevance regained from top-down control to bottom-up empowerment* », The Free Press, 1992, 228 p.
- KAPLAN R.S., « Management accounting (1984-1994) : development of new practice and theory », *Management Accounting Research*, 1994, n° 5, pp. 247-260.
- LAWRENCE Paul, LORSCH Jay, « *Adapter les structures de l'entreprise* », Les éditions d'Organisation, Paris, 1989, 237 p.
- LANGEVIN Pascal, LE LANN Robert, PICK Thierry, « Contrôle de gestion et ressources humaines : une nécessaire collaboration pour mieux gérer la performance », *Actes du Colloque de l'AGRH*, Poitiers, novembre 1995, 10p.
- LEBAS Michel, « Mécanismes culturels et mécanismes de marché dans le processus de contrôle de gestion », *Actes du congrès de l'A.F.C.*, Poitiers, 1986.
- LORINO Philippe, « *Comptes et récits de la performance : essai sur le pilotage de l'entreprise* », Les Editions d'Organisation, Coll. Management, Paris, 1995.
- LORINO Philippe, « *Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités* », Dunod, coll. entreprise, Paris, 1992, 213 p.
- MAC INTOSH N.B., « *Management accounting and control systems : an organizational and behavioral approach* », Wiley and Sons, Chichester, 1994.
- MINTZBERG Henry, « *Le management : voyage au centre des organisations* », Les éditions d'Organisation, Paris, 1990, 570 p.
- MINTZBERG H. « *Structure et dynamique des organisations* », Les éditions d'Organisation, Paris, 1982.
- MUCCHIELLI Alex, « *Les méthodes qualitatives* », PUF, coll. que sais-je, Paris, 1991, 127 p.
- OUCHI William G., « A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms », *Management Science*, vol 25, n° 9, septembre 1979, pp. 833-848.
- OUCHI William G., « The relationship between organizational structure and organizational control », *Administrative Science Quarterly*, vol 22, mars 1977, pp. 95-113.
- PERRETI Jean-Marie, « *Ressources Humaines* », Vuibert, Coll. Gestion, Paris 1990.
- REITTER Rolland, « Culture et identité », *Encyclopédie de gestion*, Economica, paris,1989, pp. 735-745.
- REIX Robert, « Conception de système d'information ou conception d'organisation ? », *document de recherche CREGO, IAE*, Université Montpellier II, 39p.
- SIMON Herbert A., « *Sciences des systèmes sciences de l'artificiel* », Dunod, coll. Afcet Systèmes, Paris, 1991, 229 p.
- SIMONS R. « *Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal* », Harvard business school press, Boston Massachusetts, 1995.
- STANLEY Oliver, « The management accountant's role in quality control », *Management Accounting*, octobre 1986, pp. 32-35.
- STRATEGOR, « *Stratégie, structure, décision, identité, politique générale de l'entreprise* », InterEditions, 2ème édition, Paris, 1993, 615 p.

- TRAHAND Jacques, « Le contrôle de gestion : quel style adopter ? », *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre 1982, n°37, pp. 59-66.
- ZARIFIAN Philippe, « Coopération, compétence et système de gestion dans l'industrie: à la recherche de la cohérence », *Actes du Congrès de l'AGRH*, Montpellier 1994, pp. 15-20.