

# LE CONTROLE DE GESTION EN MILIEU HOSTILE

**Ludivine REDSLOB<sup>1</sup>**  
**Benoît GERARD**  
**Université Paris Dauphine**  
**DRM-CREFIGE**

Place du Maréchal de Lattre de Tassigny,  
75775 Paris cedex 16  
redslob@crefige.dauphine.fr  
06-14-66-21-14

## **Résumé :**

Une croyance répandue dans le milieu du management voudrait que l'implantation de système de contrôle de gestion soit possible et nécessaire. Si un certain nombre de recherches a déjà mis l'accent sur les difficultés inhérentes à l'implémentation stratégique, le rôle joué par la culture de l'organisation – qu'il soit « facilitateur » ou « perturbateur » – lors de la mise en place d'un système de contrôle de gestion est encore mal connu. Ce travail cherche à apporter des éléments de compréhension sur ce phénomène.

Les armées françaises semblent être un terrain pertinent pour mener à bien une telle étude. Outre leurs contrôles socio-idéologiques puissants, les armées françaises doivent aujourd'hui s'accommoder du contrôle de gestion. Sa mise en place accompagne la réforme de l'Etat dont la LOLF (Loi Organique Relative aux Lois de Finance) est un des leviers majeurs. Ce changement est accompagné par la création de cellules « pilotage, contrôle de gestion et qualité », par le recrutement d'officiers sous contrats ayant une formation initiale de contrôleurs de gestion et par la création de formations internes en contrôle de gestion.

L'étude examine ces mutations et évalue l'impact que celles-ci ont sur la culture militaire. Principalement, l'analyse s'est focalisée sur la nature des interactions entre les tenants de la culture « traditionnelle » et les représentants du contrôle de gestion. Afin d'établir une proximité avec le terrain, l'examen des interactions a été fait à l'aide d'entretiens semi structurés. Deux résultats majeurs ressortent de ce travail. D'abord, les « contrôleurs de gestion » ressentent peu de reconnaissance pour leur travail, ce qui engendre chez eux de la frustration. À leurs yeux, le contrôle de gestion peine à s'imposer dans une culture qui lui est hostile. Si la fragilisation du contrôle de gestion par la culture militaire est notable, l'impact du contrôle de gestion sur la culture « traditionnelle » apparaît quant à elle surprenante. Loin d'affaiblir la culture militaire, l'implantation du contrôle de gestion donne l'occasion aux militaires d'affirmer leur « supériorité » et de (re)mettre sur le devant de la scène l'exception militaire. Ainsi, l'implantation d'un système de contrôle de gestion au sein des armées françaises semble renforcer la croyance des militaires en leur contrôle clanique.

Cette étude tend donc à montrer que les tenants d'une culture propice aux contrôles socio-idéologiques ne sont parfois pas enclins à accepter l'émergence d'un mode de contrôle alternatif.

**Mots clés :** culture, contrôles socio-idéologiques, contrôle de gestion, résistances

---

<sup>1</sup> Auteur de correspondance

## 1. INTRODUCTION

L'idée commune de la comptabilité de management est fondée sur la croyance selon laquelle l'implantation des systèmes de contrôle de gestion est possible, importante et réellement nécessaire (Alvesson et Kärreman, 2004). Pourtant, les échecs d'implantation de systèmes de contrôle de gestion ne sont pas rares dans la pratique. À titre d'exemple, les études menées sur la mise en place de méthodes ABC (Shields, 1995 ; McGowan et Klammer, 1997 ; Norris, 2002) ont illustré que des échecs pouvaient arriver. De ce fait, les auteurs ont identifié des facteurs pouvant mener au succès : le support du top management, la formation des utilisateurs, l'implication des utilisateurs, la clarté des objectifs, la communication...

À côté de ces difficultés « techniques », la mise en place de systèmes de contrôle de gestion peut se heurter à des obstacles culturels (Markus et Pfeffer, 1983). Ainsi, il est possible de chercher à mettre en place un système de contrôle de gestion dans une organisation aux caractéristiques a priori incompatibles avec les propriétés du contrôle de gestion. Doté d'un langage, de rituels, de symboles et de valeurs propres (Dent, 1991), le contrôle de gestion peut venir troubler la logique culturelle d'une organisation. S'il ne veut pas être l'objet de controverses, le système de contrôle de gestion doit se conformer au paradigme dominant l'organisation (Markus et Pfeffer, 1983). Le paradigme de l'organisation (Brown, 1978), ou la culture organisationnelle (Hofstede, 1991), s'exprime au travers de symboles, de héros et de rituels. Tout ce qui se passe dans l'organisation prend sens à la lumière de ce paradigme. Lorsqu'il existe une déconnexion entre ces traditions culturelles et les spécificités du contrôle de gestion, les représentants de ce dernier appréhenderont les interactions en se référant à des significations et des priorités différentes de celles valorisées au sein de la culture traditionnelle : l'organisation devient multiculturelle (Gregory, 1983). Ces sous-cultures adossées (Dent, 1991) prônent alors des images rivales et des systèmes de signification en compétition (Riley, 1983).

Des sous-cultures adossées peuvent-elles réellement co-exister ? Comment les interactions entre les représentants du contrôle de gestion et les tenants de la culture traditionnelle se déroulent-elles ? Le contrôle de gestion peut-il s'implanter en milieu hostile ?

Après avoir présenté une brève revue de la littérature, nous replacerons l'étude dans son contexte et apporteront quelques éléments méthodologiques. Ensuite, nous procéderons à l'analyse de nos données : une première partie de l'étude exposera les difficultés avec lesquelles les contrôleurs de gestion doivent composer pour faire valoir leur pratique dans un milieu culturel qui leur est apparemment défavorable. Une seconde partie de ce travail

cherchera à comprendre l'impact de l'apparition d'une nouvelle sous-culture, celle du contrôle de gestion, sur une culture existante.

## **2. CULTURE, CONTRÔLE DE GESTION, CONTRÔLE PAR LA CULTURE**

### **2.1. LA CULTURE ORGANISATIONNELLE**

#### **2.1.1. Ses caractéristiques**

Le concept de culture organisationnelle fait son apparition dans les études en comportement organisationnel avec les travaux de Pettigrew de 1979 (Hofstede et al., 1990). En effet, si dès les années 1930, des recherches prenant en compte certains éléments de la culture peuvent être identifiées, ce n'est qu'à la fin des années 1970 que le terme est conceptualisé (Dent, 1991). Depuis, de nombreux auteurs se sont intéressés au concept de culture, à ses contours et à ses implications pour les managers. Mais ce que revêt ou devrait revêtir ce terme ne fait guère l'unanimité.

Les travaux en sciences de gestion se sont inspirés tour à tour des définitions anthropologiques ou sociologiques du concept de culture. Selon la conception « sociologique », il s'agit d'« *un ensemble lié de manières de penser, de sentir et d'agir plus ou moins formalisées qui, étant apprises et partagées par une pluralité de personnes, servent, d'une manière à la fois objective et symbolique, à constituer ces personnes en une collectivité particulière et distincte* » (Rocher, 1992, p 109). La culture est donc composé d'éléments non simplement juxtaposés mais unis par des rapports de cohérence (Rocher, 1992 ; D'Iribarne, 1989). Elle est action (Rocher, 1992 ; Dent, 1991). Elle est un ensemble ordonné de significations (Geertz, 1973 ; Pettigrew, 1979 ; Dent, 1991 ; Rocher, 1992). Mais la culture est aussi partagée (Rocher, 1992 ; Pettigrew, 1979 ; Lebas et al., 1986) et socialement apprise et construite (Hofstede et al., 1990 ; Schein, 1986 ; Dent, 1991). Enfin, en définissant la culture comme un réseau de significations partagées qui créé des manières de penser, de sentir et d'agir, considérées comme idéales ou normales par *un certain nombre de personne*, Rocher (1992) insinue que la notion de culture ne s'applique pas qu'à une société globale. Les organisations par exemple, ont des habitudes de travail, des normes de comportement, des histoires, des mythes, des rituels, des codes de communication, des croyances qui leurs sont propres (Dent, 1991) et que leurs membres partagent. Le concept peut donc aussi s'appliquer à une organisation, à une profession, à un métier, éléments d'un intérêt particulier dans l'étude présente.

### **2.1.2. La culture comme « mode de contrôle »**

La culture en tant qu'univers mental, moral et symbolique commun à une pluralité de personnes permet à ces individus de communiquer, de se reconnaître des liens, des attaches, des intérêts communs, des divergences et des oppositions (Rocher, 1992). La culture crée ainsi un sentiment d'appartenance à un groupe. Elle possède une fonction sociale.

Mais elle possède aussi une fonction psychique puisqu'elle assume un rôle de « moulage » des personnalités individuelles (Rocher, 1992). Selon l'auteur, une culture est un moule qui fournit des modes de pensée, des connaissances, des idées, des canaux privilégiés d'expression, des sentiments, des moyens de satisfaire ou d'aiguiser des besoins physiologiques, etc. Elle est un réseau de significations partagées à travers lequel les hommes interprètent leur situation et sont alors guidés dans l'action (Geertz, 1973 ; Pettigrew, 1979). La culture fait agir en mobilisant et solidarisant, et dirige en canalisant les comportements (Lemaître, 1984). Plutôt que de moule, Hofstede (1987) parle de « programme mental » qui conduit une même personne à montrer un comportement similaire dans les mêmes situations. Mais ce moule n'est pas absolument rigide. Il permet des adaptations individuelles. Chaque personne assimile et reconstruit la culture à sa façon car cette dernière offre des choix entre des valeurs dominantes et des valeurs variantes, entre des modèles préférentiels, variants ou déviants (Rocher, 1992). Franchir les limites du moule en revanche, c'est devenir marginal à la société ou c'est sortir de cette société pour passer à une autre. Devenir membre nécessite d'acquiescer le système de valeurs, les normes et les modèles de comportement requis par les membres du groupe (Mintzberg, 1986). Être membre nécessite de ne pas en déroger. La culture informe donc la personnalité car elle lui confère une forme, une configuration, une physionomie qui lui permet de fonctionner au sein d'une société donnée (Rocher, 1992).

S'intéressant aux fonctions de la culture, certains auteurs en contrôle de gestion en ont fait un « mode de contrôle » organisationnel - alternatif ou complémentaire au contrôle de gestion. Les « modes de contrôle » désignent les facteurs d'influence particuliers des comportements (Chiapello, 1996). Ces travaux considèrent que la culture fait agir les hommes conformément aux objectifs (fonction psychique de la culture) car ils partagent les objectifs de l'organisation (fonction sociale de la culture). La culture rend désirable certaines actions ou en empêche certaines autres, réduisant ainsi les degrés de liberté laissés aux acteurs (Lebas et al., 1986). La culture devient alors une source de contrôle, une influence pesant naturellement et souvent inconsciemment sur les comportements (Chiapello, 1996). Le contrôle de gestion est quant à

lui, un moyen de contrôle délibérément mis en place par le management et censé opérer les mêmes fonctions.

Parmi ces recherches, nous pouvons citer celles de Ouchi (1979, 1980) qui s'inspirant des travaux de Williamson, explique que le processus classique de contrôle suppose que les résultats soient mesurables ou que la relation entre les moyens employés et les résultats obtenus soit connue. Si tel n'est pas le cas, il existe trois autres solutions : le contrôle par le marché, le contrôle par la bureaucratie et le contrôle par le clan. Ce dernier fait appel à la socialisation des individus qui agissent au sein de l'organisation : c'est le contrôle par la culture d'entreprise, par la solidarité, c'est-à-dire par l'informel, l'« invisible » (Bouquin, 2004). L'implication est forte et la culture est partagée si bien que les objectifs individuels coïncident avec les objectifs de l'organisation. Ce mode de contrôle est notamment utile lorsque la mesure des résultats n'est guère possible et lorsque la relation entre les moyens employés et les résultats obtenus n'est pas claire. On ne sait pas mesurer la performance, mais on présume qu'elle est bonne, chacun ayant fait tout son possible sans réticence (Bouquin, 2004).

D'autres typologies de ce type existent : celle de Scott (2002) qui parle de contrôle par la culture, contrôles interpersonnels et contrôles impersonnels ; celle de Lebas et Al. (1986) qui distingue le contrôle par le marché, par les règles et par la culture ; ou encore celle de Fiol (1991) qui identifie un contrôle par la culture, un contrôle de gestion, un contrôle par les procédures ou un contrôle par les facteurs de satisfaction.

### **2.1.3. Comment la culture est-elle produite, reproduite ou maintenue ?**

La culture est socialement apprise et globalement partagée (Rocher, 1992). Elle se répand via l'assimilation par les membres d'un groupe, d'un langage, d'une idéologie, de symboles, de croyances, de rituels et de mythes.

Evoquant la culture organisationnelle, Hofstede (1990) la définit de même comme un construit qui se forge selon un processus de socialisation dans les organisations, par l'apprentissage de symboles, de rites et de héros. Dans le but de devenir « membre », chaque individu doit s'efforcer d'assimiler le système de valeurs, les normes et les modèles de comportement requis par le groupe (Mintzberg, 1986). Le postulant acquiert ce nouveau savoir, grâce « à la littérature officielle de l'organisation, aux exemples de modèles types donnés par l'organisation, aux instructions communiquées directement par le formateur, le patron ou l'entraîneur, aux exemples encore donnés par des pairs qui sont dans l'organisation depuis plus longtemps et qui peuvent jouer le rôle de grands frères, aux

*récompenses et aux réprimandes qui font suite aux efforts exercés pour résoudre des problèmes et faire l'expérience de nouvelles valeurs et de nouveaux comportements. » (Schein, 1968, p6).*

Une fois la culture « apprise », chaque acteur est à même de véhiculer à son tour ce système de représentations grâce à divers moyens : l'instruction des nouveaux venus, les discours, les anecdotes, les séminaires, la participation à des rituels, la mise en valeur des symboles et des héros, l'identification aux aînés ou encore le rejet des membres qui ne se conformeraient pas au système de représentations. Ce sont donc les individus eux-mêmes qui produisent, maintiennent ou véhiculent la culture en traçant une frontière immatérielle entre les membres et les non-membres (Rocher, 1992).

En effet, les cultures ne sont pas indépendantes de leur contexte social, et sont pénétrées par des systèmes de pensée plus larges, des organisations ou des institutions sociales, important et exportant eux-mêmes des valeurs, des croyances et des connaissances (Dent, 1991). La culture évolue donc à travers différentes épreuves au cours desquelles les solutions retenues créent de nouvelles références ou en perpétuent d'anciennes. Elle est donc produite et reproduite à travers l'action et les interactions (Dent, 1991).

## **2.2. LES RELATIONS ENTRE CULTURE ET CONTRÔLE DE GESTION**

Les relations entre la culture et les systèmes ou processus de contrôle de gestion ont été étudiés sous différents angles. Le plus célèbre de ces courants d'étude s'est intéressé à la culture comme facteur de contingence. D'autres auteurs se sont intéressés aux relations entre culture et contrôle de gestion sous l'angle du changement organisationnel.

### **2.2.1. Les résistances culturelles**

Etudiant l'insertion d'un contrôle de gestion dans une organisation ou s'intéressant à l'intégration de nouveaux outils de contrôle de gestion, certains auteurs ont pu pointer l'existence de résistances culturelles. Considérant l'acteur comme un être autonome, ils ont observé sa capacité à bloquer les changements ou à se mobiliser pour que les ajustements, conditions de la coopération et des transformations, aient lieu (Bernoux, 2004). Ces études sont d'un intérêt particulier pour notre recherche.

Les actes qu'une recette de gestion demande d'accomplir ont des significations différentes selon les cultures (D'Iribarne, 1989). C'est la raison pour laquelle des pratiques qui ont fait leurs preuves dans un contexte culturel donné peuvent faire l'objet de résistances ou de détournements dans un tout autre contexte. Il s'agit dès lors de « *concevoir des manières de*

*travailler ensemble qui doivent être simultanément satisfaisantes suivant deux registres : un registre d'efficacité technique et un registre correspondant au sens qu'ont pour chacun les situations où il se trouve et les actions qu'il mène » (D'Iribarne, 1989, p XXV).*

L'étude D'Iribarne (1989) met ainsi en valeur les contradictions existantes entre la manière de diriger à la française et les principes et méthodes du contrôle de gestion. L'ouvrage permet de comprendre les conflits auxquels la fonction contrôle de gestion risque d'être confrontée dans un contexte culturel français (Lambert, 2005). Etroitement liés à un modèle importé des Etats-Unis, basés sur la logique du contrat et de l'échange « fair » entre égaux, les outils de contrôle de gestion s'adaptent difficilement à la logique de l'honneur, caractéristique d'une manière de vivre française. Bien que l'étude s'intéresse aux cultures nationales – qui ne sont pas l'objet de notre recherche – elle apporte un éclairage intéressant sur les résistances culturelles. D'abord parce qu'elle admet l'absence de neutralité des outils de gestion et témoigne de leur capacité à véhiculer les mondes sociaux qui les engendrent (D'Iribarne, 1989 ; Fronda et al., 2008 ; Sainsaulieu, 1995). Mais aussi parce qu'elle montre qu'ils peuvent en conséquence entrer en conflit avec des univers de significations différents. Et, si cette étude suggère qu'il est plus difficile d'implanter le contrôle de gestion en France, il ne faut guère négliger par ailleurs, l'idée que chaque organisation peut être une culture en soi, et, par là même, se prêter plus ou moins commodément à l'évolution du management (Chiapello, 1994 ; Dent, 1991). De même, les significations varient à travers les groupes occupationnels (Dent, 1991).

Les outils et les pratiques de gestion ne sont donc pas universels (Mevellec, 1995). Il ne suffit pas toujours aux directions d'imposer un nouvel outil pour que celui-ci modifie les pratiques (Bernoux, 2004). Encore faut-il que les acteurs lui donnent un sens. *« Les travaux des sociologues des organisations ont montré que la force des normes de groupe rend illusoire la seule confiance dans les mécanismes formels de contrôle : le pouvoir ne s'assimile pas à l'autorité et les acteurs ont des stratégies dans ce domaine, les normes sociales, notamment nationales, gardent leur force, face aux tentatives d'universaliser certains principes de gestion et de contrôle ».* (Bouquin, 2004, p 168)

De manière similaire à ce qu'il est possible d'observer au cours de l'insertion de nouveaux outils de gestion, nous pouvons constater qu'aucun changement, de quelque sorte qu'il soit – évolution de structure, d'identité professionnelle, constitution de règles, décisions d'une direction, changement de logique économique - ne peut avoir lieu si les acteurs qui le mettent en œuvre ne lui donnent un sens (Bernoux, 2004). Dans tout processus de changement, des résistances culturelles apparaissent quand des situations socio-organisationnelles semblent imposer des schémas de références symboliques aux hommes, partiellement incompatibles

avec les systèmes de références symboliques existants (Dupriez et Simons, 2002). Si les acteurs appréhendent le changement comme une source de chaos, d'anomie (Durkheim, 2007), c'est parce qu'ils ont vécu dans un monde organisationnel qu'on leur demande de « renier » pour adopter les pratiques, les normes et les comportements d'un autre monde (Fronza, 2008). Il ne s'agit donc ni de conservatisme, ni de manque de modernisme, il s'agit d'incompréhension (Fronza, 2008). La nouvelle situation socio-organisationnelle n'a pas de sens aux yeux des acteurs. Or, ils s'y impliquent ou le rejettent selon le sens que ce changement a pour eux, selon qu'ils peuvent en partie le négocier ou le modifier (Bernoux, 2004).

De notre point de vue, les individus ne sont donc pas passifs, ils ne sont pas objets de la domination, ils demeurent actifs, et sans leur implication et leur appropriation des outils, les changements ne peuvent avoir lieu (Bernoux, 2004). « *Malgré toutes les contraintes, rien ne peut être fait qui puisse être appelé changement sans reposer sur deux principes : l'autonomie des acteurs et la légitimité qu'ils accordent aux décisions les concernant, et qu'ils exprimeront par leur voix* » (Bernoux, 2004, p 10). Le changement se situe donc à l'intersection de la domination et des marges d'autonomie des acteurs, à l'intersection des contraintes et de l'acceptation des contraintes. Soit parce que ces derniers décideront de faire évoluer le contenu du changement, soit parce qu'ils décideront d'ajuster leur identité ou leur culture de référence, en rendant plus flexibles leurs principes ou leurs valeurs (Bernoux, 2004 ; Fronza, 2008). A noter cependant, que les individus ne peuvent changer radicalement leurs représentations (Fronza, 2008). Le changement culturel est par nature long et difficile (Sainsaulieu, 1977 ; Alter, 2005 ; Tixier, 2002).

### **2.2.2. L'action du contrôle de gestion sur la culture**

La comptabilité – dans son acception large - est influencée autant qu'elle influence le contexte (Hopwood et al., 1980). La comptabilité et la réalité sociale se co-déterminent. En ce sens, la comptabilité façonne l'organisation et ses attributs.

Doté de symboles, de rituels, d'un langage et de valeurs propres, le contrôle de gestion tend à interagir avec la culture organisationnelle (Dent, 1991). En mettant en valeur ce qui est important ou ne l'est pas, il est à même de dessiner les consciences des acteurs sur la réalité organisationnelle et de faire évoluer leurs univers de sens (Hopwood et al., 1980 ; Alvesson et Kärreman, 2004 ; Dent, 1991). De ce fait, de nombreux auteurs se sont intéressés au rôle du contrôle dans le changement de culture organisationnelle mais peu se sont interrogés sur sa capacité à renforcer la culture.

Pourtant, comme il a été souligné précédemment, le contrôle de gestion peut aussi venir troubler la logique culturelle d'une organisation. Lorsqu'il existe une déconnexion entre ces traditions culturelles et les spécificités du contrôle de gestion, les représentants de ce dernier appréhenderont les interactions en se référant à des significations et des priorités différentes de celles valorisées au sein de la culture traditionnelle : l'organisation devient multiculturelle (Gregory, 1983). Ces sous-cultures adossées (Dent, 1991) prônent alors des images rivales et des systèmes de signification en compétition (Riley, 1983). Or, des groupes soumis à des tensions intergroupes ont tendance à renforcer la cohésion de l'intragroupe (Shérif, 1966 ; Maisonneuve, 1968). Ainsi, sous la pression de l'insertion d'un contrôle de gestion, une culture ne serait-elle pas à même de s'auto-alimenter ? En cas de mise en concurrence entre le contrôle de gestion et la culture organisationnelle, comment l'un agit-il sur l'autre ?

### **3. ELEMENTS DE CONTEXTE ET METHODOLOGIE**

Dès leur entrée dans les armées, le comportement des militaires est régi par un certain nombre de valeurs, d'idéaux, de symboles de codes et de règlements. La société militaire a ses rituels distinctifs propres, son étiquette, son langage et un ordre statutaire singulier qui fondent une identité collective puissante, faite de solidarité et de confiance en le chef (Thiéblemont, 1999). Mais, outre leurs contrôles socio-idéologiques puissants (Alvesson et Kärreman, 2004), les armées françaises doivent aujourd'hui s'accommoder d'un nouveau type de contrôle directement issu de la société civile : le contrôle de gestion. Sa mise en place accompagne la réforme de l'Etat dont la LOLF<sup>2</sup> est un des leviers majeurs. Nous verrons qu'elle fait craindre aux acteurs un dévoiement de la culture « traditionnelle ». Ce contexte nous a ainsi paru pertinent pour mener à bien notre recherche.

#### **3.1. ELÉMENTS DE CONTEXTE**

Dans le but de mieux comprendre le cas et la discussion, nous allons dans cette partie préciser quelques éléments de contexte et procéder à une brève description des outils et processus de contrôle de gestion à l'œuvre actuellement dans les armées. Pour ce faire, nous nous sommes essentiellement basés sur les documents internes que nous ont remis certains interviewés au cours des entretiens.

##### **3.1.1. Les finalités du contrôle de gestion : le récit officiel**

---

<sup>2</sup> Loi Organique Relative aux Lois de Finance

La mise en place du contrôle de gestion dans les administrations publiques accompagne la réforme de l'Etat dont la LOLF est un des leviers majeurs en faisant prévaloir la culture du résultat sur la seule logique des moyens.

« La défense en général et la marine nationale en particulier mettent en place ce mode de management qui a pour but de contrôler les résultats obtenus sur des objectifs de performance préalablement définis et négociés (efficacité) tout en optimisant la maîtrise et l'emploi des moyens alloués (efficience) » (Extrait du guide pratique du pilotage dans la Marine Nationale)

La LOLF est une réforme :

« visant à responsabiliser les différents niveaux de décision en leur donnant de la visibilité sur leurs actions, et sur la construction, puis l'exécution de leur budget via les outils du contrôle de gestion. L'idée est de mener les administrations à pouvoir justifier auprès du parlement du bon emploi des deniers qui leur sont alloués ainsi que de l'atteinte des objectifs de performance qui leur sont assignés. » (Extrait du guide pratique du pilotage dans la Marine Nationale).

Ces discours officiels apparaissent donc dans les documents internes. C'est notamment sur cette base que les acteurs se forment un avis sur le contrôle de gestion. Nous verrons que les principes de « visibilité », de « budget », de « justification », de « d'objectifs », de « performance » soulèvent certains problèmes et que certains acteurs perçoivent le contrôle de gestion comme un outil imposé dont l'armée n'avait pas nécessairement besoin.

### **3.1.2. Les outils de contrôle**

« Le système global de pilotage est un ensemble d'actions qui, en se complétant les unes, les autres devraient permettre une circulation harmonieuse d'informations liées à la performance de façon verticale et transversale. Il convient de distinguer :

- la justification devant le parlement,
- le positionnement entre mission défense et programme 178,
- les nécessaires réformes comptables pour structurer le pilotage,
- le pilotage interne à la marine,
- la recherche d'une cohérence ministérielle. » (Extrait du guide de pilotage de la Marine Nationale)

Dans la présente étude, nous avons choisi de nous intéresser au pilotage interne aux armées, c'est-à-dire aux relations qui lient les Etats Majors de chaque armée à chacune de leurs autorités subordonnées ainsi que les relations qui lient les autorités subordonnées à leurs unités. Les travaux réalisés pour l'Etat Major des armées par chacune des armées et la construction du tableau de bord ministériel ne sont pas l'objet de cette étude.

Le contrôle de gestion dans les armées s'articule essentiellement autour des directives annuelles, qui :

« sont à la fois un moyen pour fixer les objectifs (ciblés, mesurables, acceptés par tous...) de l'exercice suivant (janvier à janvier), un vecteur d'efficacité et un renforcement identitaire [...] Elles représentent la traduction des priorités de la marine déclinées des orientations particulières assignées par l'état-major des armées (EMA) » (Extrait du guide de pilotage de la Marine Nationale).

Le bureau pilotage de chaque Etat Major élabore donc en concertation avec l'organisme concerné les objectifs à atteindre pour l'année suivante. « *Ces objectifs doivent*

*s'accompagner d'indicateurs de suivi ou de pilotage qui permettront de mesurer et d'expliquer les écarts observés* ». Des points d'étape sont régulièrement réalisés au cours de réunions. Puis, un bilan est réalisé sur les objectifs fixés pour l'année passée.

Ces indicateurs sont ensuite insérés dans des tableaux de bords (type BSC) élaborés pour différents niveaux hiérarchiques. Ceci ne simplifie pas la tâche des contrôleurs qui doivent se procurer de nombreuses informations. Nous verrons de plus, que certains éléments culturels sont à même de décupler le temps passé à la remontée des données et empêche les contrôleurs d'orienter leur métier vers ce qui les intéresse le plus : l'analyse des chiffres et l'aide au pilotage.

« La carte stratégique n'est pas un outil destiné à satisfaire à des effets de mode. A contrario, elle doit être utilisée à des fins de commandement et constituer le point focal du pilotage stratégique. Compte tenu de son aspect visuel synthétique, ce concept contribue à recentrer le pilotage sur la mise en œuvre d'une stratégie » (Mode d'emploi de la carte stratégie, document armée de terre).

Mais aussi, nous constaterons que l'utilisation de cet outil est sujette à de nombreuses critiques de la part des militaires. A leurs yeux, le BSC ne leur apporte aucune valeur ajoutée. Cet outil ne dit que ce qu'ils savent déjà faire.

Par ailleurs, la marine est aujourd'hui la seule armée pourvue d'une comptabilité analytique. Mais le bureau chargé de faire vivre cet outil est séparé du bureau « qualité et contrôle de gestion ». L'outil étant récent, sa fiabilité n'est pas encore optimale et les contrôleurs préfèrent tester un peu plus ses productions avant de les insérer dans les différentes synthèses d'activité. L'analyse des coûts est donc encore très limitée au sein de l'ensemble des armées et constitue à ce jour la principale difficulté technique qu'ils s'efforcent à surmonter. Finalement, le contrôle de gestion est essentiellement basé sur les procédures de construction des tableaux de bord et les tableaux de bord eux-mêmes. Et les indicateurs sont pour le moment en majorité physiques. Ce sont des indicateurs sur l'activité opérationnelle. Nous pourrions cependant constater que certains acteurs associent le contrôle de gestion à la réduction des coûts et craignent pour la capacité opérationnelle des armées.

L'insertion du contrôle de gestion est par ailleurs accompagnée par la création de cellules « pilotage, contrôle de gestion et qualité », par le recrutement d'officiers sous contrats ayant une formation initiale de contrôleurs de gestion (bac+4 ou bac+5) et par la création de formations internes en contrôle de gestion. En effet, les postes de contrôleurs de gestion étant très souvent assumés par des militaires, il était nécessaire de mettre au point ces formations destinées à un large public : décideurs, contrôleurs de gestion ou assistants contrôleurs de gestion.

### 3.2. ELÉMENTS DE MÉTHODOLOGIE

L'analyse des interactions entre deux sous cultures adossées nécessitait de mener une étude favorisant la proximité avec le terrain. Nous avons ainsi privilégié les méthodologies qualitatives et plus particulièrement les entretiens semi structurés.

En adoptant le langage et le point de vue du sujet, les recherches qualitatives préservent la complexité du terrain et l'intégrité du phénomène étudié (Van Maanen, 1979, Kuhn, 1962). Le but est de donner la parole aux hommes tout en favorisant les relations avec le chercheur. Il ne s'agit pas d'une rencontre comme une autre mais d'une situation d'interaction qu'il est nécessaire d'exploiter afin d'accéder aux représentations des acteurs et créer de la connaissance (Blanchet et Gotman, 1996). L'objectif de l'entretien est de comprendre la réalité organisationnelle telle que se la représentent les acteurs en leur demandant ce qu'ils pensent (Giordano, 2003). Le choix de cette méthode nous a permis d'analyser le sens que donnent les acteurs à leurs pratiques, aux événements dont ils ont pu être les témoins actifs et de mettre en évidence leurs systèmes de valeurs et les repères normatifs à partir desquels ils s'orientent et se déterminent (Blanchet et Gotman, 1996). Il fait appel aux points de vue des acteurs et donne à leurs expériences vécues, à leurs logiques, à leurs rationalités, une place de premier plan (Blanchet et Gotman, 1996).

Nous avons ainsi mené neuf entretiens semi structurés autour de cinq grands thèmes : présentation de l'interlocuteur et de son rapport à l'institution, relation de l'acteur avec la fonction « contrôle de gestion », valeur ajoutée du contrôle de gestion, formation des contrôleurs, place du contrôle de gestion dans les armées. Au cours de ces neuf entretiens, nous avons pu rencontrer onze personnes dans deux des quatre armées françaises : la Marine Nationale et l'Armée de Terre. Quelques documents internes nous ont été remis par ces personnes. Nous nous servirons dans la suite de l'analyse de « l'audit de la fonction contrôle de gestion dans la Marine » et du « guide pratique du pilotage dans la Marine ». Par ailleurs, nous avons pu assister à un séminaire de pilotage de l'Armée de Terre.

Le but était d'apprécier comment les expériences des acteurs avec le contrôle de gestion affectaient l'institution, ses membres, ses valeurs, ses symboles et ses rituels. Nous n'avons interrogés que des contrôleurs de gestion. Nous voulions comprendre la signification que les individus accordaient au contrôle de gestion, qu'ils soient officiers de carrière « commissaires<sup>3</sup> », officiers de carrière « classiques<sup>4</sup> », ou officiers sous contrat<sup>5</sup> ; qu'ils soient

---

<sup>3</sup> Les commissaires des armées constituent le corps d'administration générale des armées françaises. Ils sont les conseillers du commandement en matière administrative, financière, logistique et juridique.

<sup>4</sup> Nous les nommerons ainsi par opposition aux officiers de carrière « commissaires ».

spécialisés ou non en contrôle de gestion. Nous avons ainsi essayé de rencontrer des personnes aux profils et aux caractéristiques disparates. Les individus interrogés sont tous contrôleurs de gestion. Cependant, il peut tout autant s'agir d'officiers de carrière « classiques » n'ayant aucun pré-requis en contrôle de gestion que d'officiers sous contrat spécialisés. Le tableau ci-dessous résume nos choix. Il « classe » chaque individu grâce à sa fonction, son « statut » et son grade. Nous verrons que selon leurs choix de carrière, les acteurs évaluent le contrôle de gestion différemment<sup>6</sup>. Aussi, si nous avons fait le choix de préciser le grade de chacun des individus c'est parce qu'il constitue un élément important de la culture militaire et de la structure de pouvoir de l'institution. Il détermine ainsi en partie l'attrance ou le rejet pour la fonction contrôle de gestion.

	Fonction	Niveau	« Statut »	Grade <sup>7</sup>
<b>Marine</b>				
Nicolas <sup>8</sup>	Contrôleur de gestion adjoint	Etat Major de la Marine	Officier sous contrat (3 ans)	1 galon
Jean	Contrôleur de gestion adjoint	Etat Major de la Marine	Officier sous contrat (3 ans)	2 galons
Pierre	Contrôleur de gestion adjoint	Etat Major de la Marine	Officier de carrière « classique »	5 galons : 3 « or », deux « argent »
Marc	Contrôleur de gestion	Etat Major de la Marine	Commissaire des armées	5 galons monochromes
Matthieu	Contrôleur de gestion adjoint	Etat Major de commandement organique <sup>9</sup>	Officier sous contrat (3 ans)	2 galons
<b>Armée de terre</b>				
Paul <sup>10</sup>	Contrôleur de gestion adjoint	Direction centrale	Officier de carrière « classique »	4 galons
Olivier	Contrôleur de gestion	Direction centrale	Officier de carrière « classique »	4 galons
Romain	Contrôleur de gestion	Etat Major de l'Armée de Terre	Officier de carrière « classique »	5 galons du métal de son arme
Benoît	Contrôleur de gestion	Direction centrale	Officier de carrière « commissaire »	5 galons du métal de son arme
Sébastien	Contrôleur de gestion	Etat Major de Région	Officier de carrière	5 galons du

<sup>5</sup> Les officiers sous contrat sont très souvent des spécialistes venus exercer leurs compétences dans un cadre « original ».

<sup>6</sup> Par exemple, s'ils sont officiers de carrière « commissaires », ils auront un a priori plutôt positif sur la fonction

<sup>7</sup> Pour une question de clarté nous avons préféré désigner le grade par le nombre de galons, plutôt que par son appellation, souvent peu évocatrice pour des non initiés. Plus les individus ont de galons, plus ils accèdent à des hauts postes.

<sup>8</sup> Quand nous sommes venus rencontrés Nicolas, il partageait son bureau avec Jean qui s'est mis au fur et à mesure à prendre part à la conversation. Nous avons donc fusionné les cellules parce que bien que nous adressant à deux personnes différentes, il s'agit de la même interview. Les extraits de cet entretien seront donc parfois présentés sous la forme de conversations. D'autres fois, il s'agira d'un dialogue entre Nicolas et nous-même.

<sup>9</sup> La chaîne de commandement organique, placée sous l'autorité du chef d'état-major de la marine, est chargée de la préparation des forces maritimes à leurs missions et notamment de la disponibilité du matériel et de l'entraînement.

<sup>10</sup> De la même manière que Jean, Olivier qui partageait son bureau avec Paul a pris part à la conversation.

		Terre	« classique »	métal de son arme
François	Contrôleur de gestion	Régiment	Officier de carrière « classique »	3 galons

Tableau 1 : Personnes interviewées

Ces entretiens ont été intégralement enregistrés puis retranscrits. La partie qui suit est consacrée à leur analyse et à la mise en perspective des éléments transverses aux entretiens.

#### 4. DES ELEMENTS QUI FRAGILISENT LE CONTRÔLE DE GESTION

**Romain :** J'ai fait le tour des régions, des commandements, pour voir. Bon, moi ce que j'en retire de mon premier tour de piste sur l'année 2007/2008, c'est que ça ne prend pas. Ça ne prend qu'en surface, dans les structures spécialisées mais tant qu'on reste sur une appellation contrôle de gestion avec toute sa mécanique derrière, avec Kaplan et Norton derrière, tout ça, ça n'accroche pas. Et une des raisons que j'y vois, c'est que le Contrôle de Gestion ne fait que dire en d'autres termes et avec d'autres méthodes comment commander. D'où pour moi, la quasi conviction que si on veut que les bonnes pratiques, les belles mécaniques qu'il y a derrière le CG, prennent et soient vraiment intégrées dans la démarche de l'AT, pour arriver à ça, **il faut s'appuyer sur le mode de pensée, sur les raisonnements et sur les méthodes propres au commandement des forces.**

**Extrait de l'audit de la fonction contrôle de gestion dans la Marine :** « Le choc de culture entre un management par le dialogue de gestion (pilotage des activités et approche LOLF) et un management dit « opérationnel » (conduite des missions) génère encore incompréhensions et résistances au changement chez certains décideurs (middle-management) et acteurs de terrain. »

##### 4.1. RÉTENTIONS D'INFORMATIONS, JEUX DE GRADE ET FUITE DES COMPETENCES

Cette partie a pour but d'exposer les différents éléments culturels susceptibles de fragiliser le contrôle de gestion. Nous verrons qu'elles sont la cause de nombreuses frustrations chez les contrôleurs de gestion. Leurs insatisfactions révèlent une position délicate de la fonction et témoignent du faible rôle qu'ils jouent dans le quotidien des armées.

**Q : Avez-vous des frustrations au quotidien ?**

**Nicolas :** On en ressent tout le temps des frustrations. On en ressent tout le temps. Parce que ça revient à la culture du secret. Les gens n'ont pas forcément envie de communiquer leurs informations, ils nous font traîner et nous on a une demande qui vient d'en haut et on a besoin de les communiquer.

**Jean :** Par exemple, on va présenter des choses à l'EMA cet après midi. Il y a un indicateur qu'on demande depuis deux ou trois semaines et on ne l'a toujours pas, on le réclame mais ils ne le donnent pas. On ne sait pas si c'est parce que ce n'est pas une priorité pour eux ou si c'est parce qu'ils ne veulent pas la donner. C'est une priorité pour nous mais pas pour eux.

**Nicolas :** Et ça ralentit un peu tout le processus. Et donc les frustrations elles viennent de là, pour nous en tout cas, c'est qu'on n'est pas souvent écoutés, c'est qu'on ne peut pas forcément faire passer nos idées, qu'on ne peut pas toujours prendre des initiatives si on n'est pas soutenus derrière.

Un premier trait culturel des armées se dessine ici. Nicolas l'appelle « *la culture du secret* » et l'oppose à la transparence du contrôle de gestion. Afin de marquer cette rupture, Nicolas et Jean ont recours à des pronoms possessifs. Le contrôle de gestion n'est pas une priorité pour « eux » - les militaires – alors qu'elle l'est pour « nous » - les contrôleurs de gestion. Ils se créent ainsi un groupe d'appartenance désigné par « nous » et un hors groupe désigné par le

« eux ». Pour « eux » la priorité est ce qui a trait directement au militaire et non ce qui relève du contrôle de gestion. Les contrôleurs de gestion n'ont donc pas la liberté d'exécution qui serait nécessaire à l'exercice plein de leur fonction. D'autant qu'ils ne sont pas toujours « *soutenus derrière* », c'est-à-dire par un gradé.

**Jean :** Les personnes extérieures au contrôle de gestion elles pensent que c'est contraignant, qu'on les fait chier, parce qu'on veut leurs informations et quand on est militaire l'information c'est le pouvoir. J'ai l'information je suis plus fort que les autres. Et nous du coup on ne fait que réclamer des informations, on va à la pêche aux informations pour l'analyser la synthétiser et la faire remonter. C'est toujours délicat. (...) Parce que le chef d'un bureau ne va pas sortir ses informations comme ça. Faudra pas qu'un deux galons lui demande ! Faut que ce soit un officier supérieur. (...) Et c'est une démarche comme disait Nicolas c'est difficile quand on est officier subalterne<sup>11</sup> de se faire entendre, d'avoir des données. On est obligé d'envoyer des mails du bureau de notre chef ou de le mettre en copie même si ça le concerne pas trop, parce qu'il faut rajouter du galon.

**Extrait du guide du pratique du pilotage dans la Marine :** « Ce changement est ambitieux. S'inscrivant dans une logique de transparence et de responsabilité, il importe que tous les acteurs s'approprient la démarche et fassent en sorte qu'il devienne un mode d'action au quotidien. Il implique de fortes modifications culturelles : le mode hiérarchique, qui demeure, vient s'enrichir de partage et d'échange sur les buts à atteindre ».

Pour les militaires, « *l'information c'est le pouvoir* ». C'est la raison pour laquelle ils entretiennent leur culture du secret. Les « personnes extérieures au contrôle de gestion » - désignant le hors groupe – redoutent que les contrôleurs de gestion gagnent du pouvoir. Ils rendent ainsi Nicolas et Jean dépendants de cette information pour préserver leur sphère d'influence (Bariff et Galbraith, 1978). L'habileté à contrôler l'information procure un pouvoir et il existe de nombreuses stratégies pour parvenir à cette fin : ne pas procurer l'information, la procurer avec du retard, la supprimer, la surcharger, manquer de précision, etc (Crozier, 1964 ; Mechanic, 1962). Cette stratégie est d'autant plus aisée à mettre en œuvre pour les membres du « hors groupe » que l'importance donnée au grade est importante. Dans les armées, les plus hauts gradés sont tenus d'incarner la supériorité du corps militaire vis-à-vis de leurs pairs et de la société civile. Le grade est donc un « symbole » pour toute l'institution militaire. Ici, Nicolas et Jean n'ont pas un grade leur procurant une légitimité suffisante pour demander des informations à des hauts gradés. Toutes les informations ne sont pas accessibles à tous les grades : à chaque grade ses informations, à chaque information son grade. Ce second trait culturel des armées est donc source de difficultés pour le groupe des contrôleurs.

**Votre intérêt pour le CG : vous m'avez dit que le CG permettait d'avoir une vue sur beaucoup de postes de l'entreprise, beaucoup de services, est ce le cas ici ?**

**Nicolas :** Ici, on est plus considéré, comme des personnes de reporting pur et on n'intervient pas du tout dans la stratégie décisionnelle donc c'est un peu handicapant on a l'impression de faire la moitié des choses et de ne pas avoir la partie intéressante. (...)

---

<sup>11</sup> Les officiers subalternes ont 1 à 3 galons. Les officiers supérieurs ont 4 à 5 galons. Jean n'a que deux galons. Nicolas en a 1. Les personnes auxquelles ils font référence dans cet extrait en ont 4 ou 5.

**Vous avez une vision de la « stratégie » de la Marine ?**

**Nicolas :** Pas vraiment non (...) elle ne circule pas vraiment entre les services et on apprend les choses au moment où elles se produisent donc ce n'est pas facile de prendre du recul et d'avoir une bonne vision des choses.

**Comment fait-on du CG sans avoir de vision de la stratégie ?**

**Nicolas :** Bah en fait on n'en fait pas... Ce n'est pas vraiment du CG ce qu'on fait. C'est ce que j'ai découvert après être arrivé sur le poste et c'est pour ça que le commandant vous a dit que j'étais un peu critique. Ce qu'on fait en fait c'est du suivi d'activité (...) Et ce n'est pas vraiment évident d'avoir une vue stratégique sur ce qui se passe, ce qu'on nous communique, c'est vraiment très faible, on n'a aucun pouvoir, c'est-à-dire même les commentaires qui sont fait par les bureaux on ne peut pas les modifier sans l'accord de notre chef. Mais peut-être que je suis un peu cru dans mes termes mais ça s'assimile à du secrétariat ce qu'on fait.

**Extrait de l'audit de la fonction contrôle de gestion au sein de la Marine Nationale :** « Pour de nombreux contrôleurs de gestion interrogés dans le cadre de l'audit, le contrôle de gestion manque d'ambition prédictive. Les autorités organiques voient dans les processus du dialogue de gestion un outil de veille sur les activités, leurs contrôleurs de gestion apparaissant comme des collecteurs d'information efficaces. (...)L'énergie et le temps que les contrôleurs de gestion consacrent au recueil des données sont considérables. Ils obèrent leur mission principale : l'aide au pilotage. Le bénéfice qu'attend le décideur du contrôle de gestion est d'autant diminué.

Ces deux premiers traits culturels - le modèle hiérarchique et la culture du secret qui lui est liée – réduisent les postes de contrôleurs de gestion à un simple reporting pour les chefs. Plutôt qu'une aide à la décision, leur rôle aux côtés de leur chef s'assimile à du « secrétariat ». Leur tâche les ennueie. Ils aimeraient faire plus. Ils aimeraient qu'on leur en dise plus. Ils ont la sensation d'être mis de côté. Ils aimeraient donc qu'on leur accorde plus de confiance et qu'on leur laisse plus de marge de manœuvre dans l'exercice de leur métier. La nécessité d'avoir recours au chef pour la quasi-intégralité de leurs tâches les infantilise.

**Q : Etes-vous déçu aujourd'hui ?**

**Nicolas :** Les déceptions c'est que je suis venu pour faire du contrôle de gestion et je fais du contrôle de mission. Donc c'est un peu une déception quelque part parce que ça ne me permet pas de consolider professionnellement ma dernière expérience en termes de réel contrôle de gestion. Cela dit, ça ne veut pas dire qu'on n'apprend rien ici, on apprend quand même pas mal de choses mais bon cela va plus du domaine de l'humain, du relationnel, c'est un peu politique aussi, c'est diplomatique, donc il y a pas mal de choses ici mais ce n'est pas du CG.(...)Personnellement je pense que c'est une bonne expérience au niveau humain mais j'aimerais retourner à mon cœur de métier donc je ne pense pas que je renouvellerai à terme des trois ans.

**Jean :** Moi je ne renouvellerai pas, je vais faire autre chose, mais sans regrets, j'ai vécu de belles choses. Je ne vais pas dénigrer.

**Extrait de l'audit de la fonction contrôle de gestion dans la Marine :** Les flux de départ ne sont pas maîtrisés, de nombreux OSC devant la fin de leur contrat quand s'offrent à eux de meilleures perspectives d'emploi ou si leur poste leur paraît en deçà de leur potentiel. La difficile maîtrise des processus de recrutement provoque des vacances de poste qui handicapent certaines organisations, principalement l'EMM, les autorités territoriales et organiques.

Nicolas est donc déçu d'avoir opté pour un contrat court dans les armées. A ses yeux, cette expérience ne lui ajoutera que peu de valeur ajoutée. Son adhésion à l'institution n'est pas affective, elle s'est faite dans le but d'exercer un métier, celui de contrôleur de gestion. Or, gêné dans l'exercice de ses fonctions par la culture et la suprématie accordée au métier militaire, il regrette de ne pouvoir consolider ses acquis. A ses yeux, le poste de contrôleur de

gestion qu'il occupe aujourd'hui n'est pas un « vrai » poste de contrôleur de gestion dans la mesure où il dit « *j'aimerais retourner à mon cœur de métier* ». Leurs propos sont révélateurs du mal être ressenti par certains contrôleurs de gestion dans les armées. Mais surtout, Nicolas et Jean possèdent des compétences que peu d'autres militaires ont. Ils ont été recruté pour un contrat de trois ans afin d'exercer des fonctions de contrôleur de gestion. L'armée les a choisis pour leurs savoir-faire. Leur départ constitue donc une fuite potentielle de compétences qui fragilise d'autant le contrôle de gestion.

#### 4.2. LE « VASE-CLOS »

L'identité militaire est si forte et la peur de la banalisation si omniprésente que les membres de l'institution tendent à rester entre eux bien que le vivier de compétences en contrôle de gestion se situe très souvent en dehors de l'institution.

##### **Qui sont les personnes adéquates pour les postes de contrôleurs de gestion ?**

**Pierre :** Un militaire qui a toujours fait des opérations c'est difficile de le parachuter sur un poste financier. Il ne faut pas des amateurs pour reprendre une phrase qui a défrayé la chronique il y a peu !!! (...) Il y a parfois beaucoup d'amateurisme, je suis d'accord dans un sens avec cette phrase. Il faut des professionnels. Il faut les former, les envoyer à Dauphine, puis les utiliser sur des métiers sur lesquels ils sont formés. (...) Il faut envoyer en fac plutôt que de faire faire le CID<sup>12</sup>. Le CID entretient trop la culture « défense » alors que si on les envoie en fac, la culture sera différente et on va dévoyer la culture militaire. Donc c'est dans l'intérêt de certains de rester en vase clos pour garder la culture intacte. (...) Moi je veux faire avancer les choses parce qu'on a le CG qu'on veut ! Un militaire c'est fait pour faire la guerre, être sur un bateau, il est normal que la finance aille à la SGA<sup>13</sup> ou à l'EMA<sup>14</sup>. On peut se centrer sur le cœur de métier et externaliser tout le reste aux mains de professionnels. C'est ce qui se fait dans le privé alors pourquoi pas nous ? Un militaire fait la guerre. Le problème c'est que le MGM veut garder l'indépendance, l'autonomie, il veut avoir les manettes. Donc il va dire que ce n'est pas normal que la SGA récupère les finances. On voulait vivre en vase clos. Or, je pense qu'il faut évoluer même si certains disent que ce n'est pas bien. Il faut externaliser vers des professionnels certaines fonctions, ce n'est pas forcément une mauvaise chose. On n'a pas vraiment de professionnels.(...)

Ici, Pierre prône une culture de « spécialiste » qui s'oppose à la culture « généraliste » du métier militaire. En effet, l'armée a l'habitude de standardiser les compétences et d'interchanger les hommes selon un rythme triennal. Un militaire peut occuper un poste de cuisinier alors qu'il possède une formation de mécanicien. Cette logique a historiquement permis de soumettre plus aisément les hommes aux ordres du commandement, a facilité la mobilité géographique et a assuré l'armée de pouvoir vivre et subvenir à ses besoins par elle-même. C'est ce dernier point que Pierre appelle le « vase-clos ».

---

<sup>12</sup> Collège Interarmées de Défense : il a pour mission de préparer les officiers à assumer des responsabilités d'état-major, de commandement et de direction au sein de leur armée d'appartenance, dans les organismes et états-majors interarmées ou interalliés et à tout autre poste où s'élabore et s'exécute la politique de défense. <http://www.college.interarmees.defense.gouv.fr/>

<sup>13</sup> Secrétariat Général pour l'Administration : Le ministre de la défense est assisté (...) dans tous les domaines de l'administration générale du ministère, et notamment en matière budgétaire, financière, juridique, patrimoniale, sociale et de ressources humaines, par un secrétaire général pour l'administration (art.4 décret du 19 mai 2005)

<sup>14</sup> Etat Major des Armées

Pierre aimerait mettre fin à cette logique pour certains métiers et notamment pour le contrôle de gestion. Il aimerait l'externaliser aux mains de professionnels pour s'assurer de sa pertinence. Dans le discours de Pierre, une division s'opère entre ce qu'un militaire « doit faire » et ce qu'un militaire « ne doit pas faire ». Pierre aimerait que tout ce qui n'est pas relatif au métier militaire soit délégué à des professionnels afin de ne pas entretenir « l'amateurisme » des contrôleurs de gestion, qui fragilise l'intérêt de la fonction. Pour lui, les militaires placent très souvent leurs faits culturels et l'amour de leur armée au-dessus de tout, négligeant parfois l'intérêt général. Ils sont fermés sur leur institution et ne s'intéressent guère à certaines questions peut-être primordiales pour leur avenir. Pierre souhaiterait que son institution s'ouvre et « évolue ». Il estime à ce titre que les militaires qui font du contrôle de gestion dans les armées devraient être formés en université car il pense que leur façon d'agir, sur la base d'un socle de valeurs militaires, n'est pas conforme aux modèles de pensée du contrôle de gestion. Pour lui, la formation est un vecteur de la culture (Osty, 2003).

**Jean** : Ici pour faire carrière il faut avoir fait l'école navale. Si vous n'avez pas fait l'école navale c'est mort ! Alors il y a toujours je ne sais pas moi, si on s'y met à fond, allez je vais tout faire pour appuyer à fond, je vais m'arracher et être pris en contrat long. Mais au mieux nous on arrivera à 4 galons.

**Extrait de l'audit de la fonction contrôle de gestion dans la Marine :**

Le contrôle de gestion n'est pas considéré comme une compétence stratégique dans la marine mais d'abord comme un outil à la disposition du manager. De ce fait, il n'existe pas de politique de fidélisation de la compétence en contrôle de gestion. Il existe quelques cas isolés de pérennisation dans l'institution de potentiels mais dans des perspectives d'emploi très limitées.

Cette volonté de vivre en vase clos limite par ailleurs les perspectives de carrière pour les personnes n'ayant pas un « cursus type » et une formation « purement militaire ». La reconnaissance ne s'acquiert que dans les activités « purement militaires ». Le contrôle de gestion n'en fait guère partie. Et, ce manque de perspectives d'évolutions sur le métier de contrôleur de gestion mène Nicolas et Jean à quitter les armées et à les priver de leurs compétences mais surtout de leur intérêt pour le contrôle de gestion.

#### **4.3. MANQUE D'INTÉRÊT POUR LA FONCTION ET STRATÉGIES DE CARRIÈRES**

Le choix d'entrer dans les armées est rarement un choix par défaut. Il se fonde sur un processus d'appariement entre représentation de soi-même et représentation que l'individu a des armées (Léger, 2003). Ainsi, certains s'identifient à ses métiers, d'autres à ses valeurs - la cohésion, le collectif, le défi physique, le dépassement de soi, la nation. Or, l'ensemble des attributs du contrôle de gestion est susceptible d'entrer en contradiction avec « l'idéal militaire » et mènent à un manque d'investissement et de reconnaissance de la fonction.

**Séminaire pilotage Armée de Terre :**

**Je m'installe à une table où plusieurs militaires discutent d'un des sujets majeurs du séminaire. Plus tard, une personne du groupe m'interpelle. Il s'agit d'un colonel<sup>15</sup> affecté depuis peu à un poste de contrôleur de gestion.**

Sébastien : Vous comprenez quelque chose à ce dont on parle ? Parce que même moi je n'y comprends rien. (Il rit). Ca ne fait que deux mois que je suis là, je n'y comprends rien. A la base vous savez je suis ingénieur aéronautique et je fais des relations internationales alors le CG... (Il rit)

**Mais je ne comprends pas alors... pourquoi être vous là ?**

Sébastien : Le Cg, j'ai pas choisi, on m'y a mis, j'ai fait avec. C'est ma mission, je la remplis, on ne prend pas cela comme une punition, mais comme une expérience. Ca m'emmerde prodigieusement, je ne vais pas le nier, je n'y trouve pas particulièrement d'intérêt. Je viens de faire deux ans de conseil auprès d'un président de la république d'un pays africain et j'attends avec impatience d'y retourner. Je suis là pour combler les trous, parce que parfois il y a des trous dans nos carrières. Donc je comble comme ça et puis j'attends de repartir.

**Au moment de la restitution finale, le soir, il sort et téléphone pendant environ 1h. Il laisse la porte entrouverte. Je l'aperçois. Il ne s'implique pas du tout dans le dialogue qui a lieu au même moment à l'intérieur de la salle.**

Ici, l'interviewé revendique son absence de compétences en contrôle de gestion. Il s'amuse de ne « rien y comprendre ». Pourtant la teneur de la conversation n'est pas hors de portée pour un novice en contrôle de gestion. Alors que certains se font force de proposition, l'interviewé préfère engager une conversation avec nous. Plutôt que de ne « rien y comprendre », il donne davantage l'impression de ne pas se sentir concerné par le séminaire. Son attitude au moment de la restitution finale en témoigne. Plutôt que de s'impliquer dans le présent, il rêve de l'avenir. Le contrôle de gestion n'est qu'un « bouche trou » dans sa carrière en attendant d'autres horizons meilleurs.

**Pierre** : Le CG dans la Marine est instable, il peut à tout moment, s'étioler, s'oublier, s'écrouler. Si on change les hommes, s'ils ne s'impliquent pas, tout s'écroule. Vous comprenez le contrôle de gestion ne fait pas partie du cœur du métier. Dans les cellules de contrôle de gestion, beaucoup viennent des forces, ils sont plus marins que contrôleurs de gestion. Cela ne fait pas avancer les choses et fragilise considérablement l'édifice.

D'après Pierre, ce sont des personnes comme Sébastien qui fragilisent « l'édifice » du contrôle de gestion. A chaque rotation, il existe un risque que le poste soit pourvu par un individu plus militaire que contrôleur de gestion. D'autant que comme le souligne Sébastien, ce sont les bureaux de ressources humaines qui décident des affectations et rarement les hommes eux-mêmes. Les besoins en contrôleurs de gestion sont très importants et les volontaires très peu nombreux. En parallèle, d'autres postes comme les relations internationales ou les ressources humaines sont très demandés et les besoins moindres. A moins d'aspirer à un poste de contrôleur, les désirs ne sont pas souvent assouvis. A titre d'exemple, les individus ayant effectué une période en outre-mer ou dans un de ces secteurs géographiques très prisés par les militaires devra dans la plupart des cas exercer un poste en

---

<sup>15</sup> Le colonel porte cinq galons du métal de son arme.

Etat-Major à Paris à son retour, lieu bien moins prisé et où les besoins en contrôleurs de gestion y sont très importants.

**Nicolas:** Je pense qu'il y a autre chose dans la culture de la Marine qui handicape un peu tout le monde c'est le fait que tous les trois ans les personnes changent de poste. Donc (...) ils ne s'impliquent pas vraiment dans le métier car ils ne sont là que pour trois ans. Ils n'ont pas comme dans le privé, quand on arrive sur un métier, on ne sait pas vraiment où on sera dans trois ans, donc on fait en sorte de donner le maximum pour s'impliquer dans le métier, pour intervenir, pour avoir l'esprit d'initiative, pour avoir l'esprit d'analyse. Et de se donner vraiment à fond pour développer ce métier, pour le faire évoluer, pour apporter véritablement quelque chose à l'entreprise, pour s'apporter aussi quelque chose à soi même, et pour pouvoir avoir les facilités d'évolution en interne. (...)

**Nicolas:** Qui va se faire connaître en fait, parce qu'il aura été par exemple assez longtemps en opération donc il était connu que dans l'entité pour laquelle il travaillait. Il vient ici pour se faire un nom. C'est une sorte de garantie pour pouvoir passer en grade.

**Jean :** Ca c'est ce qu'on a découvert en arrivant ici. L'EMM<sup>16</sup> est une piste aux étoiles !

**Nicolas :** (...)Donc ce qui veut dire que c'est vraiment un peu la cohue, le souk sur l'aspect décisionnel parce que les gens ne savent pas quelles risques ils doivent prendre étant donné que n'importe quel risque peut être destructeur pour leur carrière. C'est le risque que la carrière soit freinée. Donc il vaut mieux rester dans le moule, conforme un peu à la décision globale, à l'ambiance globale je dirais, pour se faire voir c'est-à-dire se mettre en avant sur le métier qu'on fait mais en même temps ne pas être l'extravagant, ne pas être la personne qui va vouloir tout révolutionner d'un coup et qui va surtout apporter des craintes ou des frustrations sur les autres entités. (...) Il faut se faire voir sans se faire remarquer.

Et si certains militaires, contrairement à Sébastien, se portent volontaire pour occuper des postes de contrôleurs de gestion, c'est selon Nicolas, l'ambition qui les guide.

Le but ultime de la carrière d'un officier est de devenir Général. Les militaires tentent donc de construire leur parcours pour aboutir à cette reconnaissance suprême, symbole de réussite et de dévouement au service de leur institution. Et devenir général nécessite de remplir des fonctions sur « le terrain » mais aussi de faire preuve de grandes compétences administratives. Ceci mène certains acteurs à se porter volontaires pour occuper des postes de contrôleurs de gestion afin de se trouver proche des plus hauts décideurs et de leur démontrer « en direct » leurs compétences et leurs capacités. L'objectif est de « se faire voir sans se faire remarquer ». La « culture du grade » intervient ici encore.

Mais aussi, le milieu militaire est marqué par un esprit de « camaraderie » tantôt bénéfique, tantôt handicapant pour l'institution. Même s'ils ne se connaissent pas, même s'ils n'ont pas fait « leurs classes » ensemble, les militaires tentent dans la mesure du possible d'agir conformément à ce que l'autre attend d'eux afin de préserver des relations de travail saines et de s'assurer une montée en grade régulière. Ils s'évertuent à ne pas apporter de « *craintes ou des frustrations sur les autres entités* ». Que cette attente soit formalisée sous la forme d'un ordre ou qu'elle soit implicite, elle forme des limites à l'action du militaire. Notamment, tout doit être fait sans jamais porter atteinte à l'opérationnel, au cœur de métier des armées. Et, si

---

<sup>16</sup> Etat Major de la Marine

les militaires refusent de s'impliquer dans une démarche de contrôle de gestion c'est en partie parce qu'ils craignent qu'elle n'ait de sérieuses conséquences sur la capacité opérationnelle des armées.

Ces deux éléments de la culture militaire, couplés l'un à l'autre, fragilisent la fonction « contrôle de gestion ». A partir des termes de Nicolas, on pourrait résumer la stratégie de carrière des militaires ainsi : « ils désirent occuper un poste de contrôleur de gestion pour obtenir leurs étoiles, mais leur modèle culturel leur impose de ne pas gêner leurs camarades et ne pas se faire remarquer de leur direction, donc ils limitent leur travail à des généralités ». Or, selon Nicolas, la fonction de contrôleur de gestion requiert de prendre des risques que l'on pourrait qualifier d'« humains ». Lorsqu'elle est jeune et qu'il est essentiel de la légitimer et de la faire évoluer, elle nécessite de « brusquer » ceux qui seraient réticents, de « révolutionner » les choses. Elle exige d'aller leur demander leurs avis, de l'aide ou leurs informations. Par ailleurs, l'image que renvoie le poste de contrôleur de gestion peut poser problème à l'esprit de camaraderie. Le modèle culturel dominant les comportements, le contrôle de gestion s'en trouve fragilisé.

Par ailleurs, nous avons expliqué précédemment que la culture « généraliste » du métier militaire avait mené l'armée à standardiser les compétences et à interchanger les hommes selon un rythme triennal en moyenne. Cet élément constitue un handicap pour la fonction contrôle de gestion car il ne pousse pas les hommes à s'investir. Et, même lorsqu'ils s'impliquent, le rythme de rotation est trop court pour qu'ils aient véritablement le temps de faire changer les choses.

## **5. RENFORCEMENT DE LA CULTURE « TRADITIONNELLE »**

### **5.1. UNE MISSION SPECIFIQUE QUI ACCORDE UNE PRIMAUTE A L'OPÉRATIONNEL...**

Si le choix d'entrer dans les armées est rarement fortuit pour un militaire, celui d'occuper un poste de contrôleur de gestion l'est souvent dans la mesure où l'engagement se fait plutôt sur un registre de valeurs ou par identification à ses métiers opérationnels.

**Donc la « finance<sup>17</sup> » n'est pas votre métier initial. Donc pourquoi la « finance » ?**

**Romain :** Tout officier au moins dans l'armée de terre accepte que sa carrière se partage en trois. Une partie dans les forces, une partie dans les écoles pour apprendre aux petits jeunes comment travailler et puis une partie en Etat Major. Alors à l'état-major, il y a état-major et état-major. Il y a l'état-major opérationnel entre guillemets. À Lille, dans une brigade etc, alors là il n'y a pas de problème. Et puis, après il y a l'état-major central, l'administration centrale. Alors là, il y a effectivement une forte connotation rond de cuir, qui au départ rebute. Toujours est-il que moi

---

<sup>17</sup> Ici, le mot « finance » désigne la fonction « contrôle de gestion ». Nous reprenons des propos antérieurs de l'interviewé.

quand le chef de bureau planification finances (...) est venu me voir un jour alors que j'étais au collège interarmées de défense, et m'a proposé un poste de financier chez lui. Burk, j'ai fait la grimace, je voulais retourner en régiment moi. Je n'ai pas eu le choix. Je me suis retrouvé là-dedans.

La partie « dans les forces » est la partie pour laquelle les militaires s'engagent. C'est celle qui les attire, celle qui fait référence au défi physique, au collectif, au dépassement de soi, à l'opérationnel. Tout travail en administration centrale renvoie dès lors à l'idée de contrainte.

**François :** (...) Au risque de paraître lourd, on s'est vraiment dit quand on a vu arriver ça « mais qu'est ce que c'est que ce truc ? ». Ce n'est pas notre boulot. Puis, on s'est dit que ça pourrait nous servir au début. Par exemple, pour savoir quels moyens déployer à l'étranger, ça nous forçait à être précis. En plus, quand on est en mission, si on tombe en rade de matériel, on est mal, on nous le fera payer. Donc ensuite on s'est dit « dès lors que ça a un intérêt opérationnel, pourquoi pas ? ». Mais si c'est pour faire du chiffre, non, ça va quoi, c'est bon !

François fait une dichotomie entre ce qui relève de son « boulot » et ce qui ne relève pas de son « boulot ». Le pronom possessif « notre » opère qui plus est une division entre ce qu'un militaire « fait » et ce qu'un militaire « ne fait pas ». Le militaire accepte ainsi volontiers de participer à toutes les activités directement liées à l'opérationnel mais aussi aux travaux ayant pour finalité de faciliter les tâches opérationnelles. En revanche, il refuse de participer à tout ce qui a trait « aux chiffres ». François dessine ici les contours du métier militaire et réaffirme la nature « opérationnelle » de la culture militaire. Mais il rappelle aussi, d'une certaine manière, les raisons de son engagement.

#### **Quelle est la valeur ajoutée du contrôle de gestion ?**

**François :** Et il faut bien comprendre que ce que je reproche aux indicateurs c'est qu'ils sont souvent trop détachés du métier. Or, ça pourrait être bien. En OPEX<sup>18</sup> par exemple, le fait de se pencher sur un indicateur vous force à aller dans le détail. Parfois c'est positif. Mais c'est souvent une grosse machine pour pas grand-chose. On nous demande de faire remonter l'information mais aussi de donner des comptes rendus, des fiches techniques avec. Il faut rendre des comptes mais en plus il faut justifier en permanence. Alors je comprends à une époque il y a eu beaucoup de dérives, ça a fait naître des pressions politiques et il a fallu rationaliser les moyens.(...) Donc pour savoir où on en est on fait du CG. On y est allé à tâtons, on fait tout et n'importe quoi mais on ne fait pas notre métier. (...) Mais ils n'ont pas conscience de la charge de travail que ça nous fait peser.

#### **Extrait de l'audit de la fonction contrôle de gestion dans la Marine :**

« Si on associe à ce constat le sentiment de surcharge administrative chez les fournisseurs de données et la redondance régulière de certaines transmissions d'information (une même information peut être transmise à la fois à l'autorité supérieure mais aussi à plusieurs bureaux de l'EMM), le contrôle de gestion n'est pas considéré comme porteur d'une réelle valeur ajoutée pour l'organisation. »

François le confirme, les indicateurs élaborés par les contrôleurs de gestion ont un défaut majeur, celui « d'être détachés du métier ». Et, s'ils ne sont pas tournés vers l'opérationnel c'est que les contrôleurs de gestion font « tout et n'importe quoi ». Ils exigent de leurs fournisseurs d'informations beaucoup de travail mais n'apportent aucune valeur ajoutée aux hommes sur le terrain. Mais aussi, François a le sentiment de bénéficier de moins de marges de manœuvre dans son travail opérationnel et de devoir justifier chaque dépense qu'il engage.

---

<sup>18</sup> Opérations Extérieures : opérations militaires à l'extérieur du territoire national

Pour l'ensemble de ces raisons, il craint que la capacité opérationnelle des armées ne soit réduite, que son outil de travail ne soit menacé. Il redoute que son institution ne décline en raison d'une immixtion du « hors groupe » dans « le groupe ».

**Marc :** Dès 2006, on a eu un budget extrêmement tendu, je vous ai cité le cas des combustibles. On n'a pas une dotation financière suffisante, compte tenu du renchérissement du prix des carburants. Et bien nous arrêtons l'activité au mois de juillet. Si la France ne nous donne pas d'autres « sousous » on s'arrête, on s'arrête parce qu'il n'y aura plus une goutte de « coco » dans les réservoirs c'est simple. Si vous n'avez pas d'argent, vous allez perdre votre qualification opérationnelle, donc vous serez obligés de réinvestir en temps, en finance ensuite pour regagner tout cela ! Vous avez des bateaux disponibles, qui sont scotchés le long du quai, or un bateau scotché le long du quai, il s'abîme encore plus vite. (...) On devra se retourner vers le parlement et faire des choix. Par exemple, abandonner tel programme d'équipement. Et puis un jour on s'apercevra que tel équipement dont on a besoin bah on ne l'a pas. Ou alors, on mise tout l'argent sur le renouvellement de la flotte. Et puis un jour...

- « Oh ! Il y a un pétrolier en perdition au large ».

- « Oui mais je n'ai plus une goutte de « coco » pour envoyer mes remorqueurs ».

- « Ah bah tant pis on va se « taper » une marée noire ».

Il y a une chose que la marine essaie de faire comprendre (...), c'est qu'une Marine, c'est utile, tout ne se passe pas qu'à terre. Il faut donc des moyens. Là, la marine si vous voulez elle essaie de tenir son rang, la cohérence de son format, la capacité à être une grande marine de guerre, à avoir des savoir faire et des moyens qui lui permettent de tenir sans doute un rang disproportionné par rapport à sa puissance économique. (...) Mais alors moi si on est engagé dans la guerre, on ne doit pas la perdre, on doit la gagner, en tout cas, on doit foutre une telle raclée à l'autre qu'il ait pas envie de venir s'y frotter. Pourquoi ? Parce qu'on a la responsabilité de garder les sociétés. On est fait pour ça, c'est tout ! On est l'assurance sécurité de la nation ! Quand vous avez un accident de bagnole, l'assurance elle doit marcher, sinon vous avez payé pour rien ! Et vous êtes fous de rage ! Donc il n'y aura pas deux 1940 ! Vous comprenez que dans ma culture on est imprégné par ça. Il n'y aura pas de sabotage de la Marine, c'est hors de question.

Ce que Marc redoute c'est que le contrôle de gestion ne réduise la capacité opérationnelle des armées. A ses yeux, la Marine française est indispensable au pays. C'est une « assurance sécurité ». Tant qu'elle ne nous ait pas utile, nous renâclons à la payer. En revanche, en cas de problème, nous sommes satisfaits d'y avoir investi de l'argent. Le raisonnement est le même pour l'armée selon Marc. En temps de paix, les particuliers représentés par le parlement tendent à réduire ses ressources. Mais en cas de guerre, les conséquences pourraient être désastreuses car la capacité opérationnelle des armées est en danger. Ici, Marc réaffirme la raison de vivre particulière des armées – gagner la guerre « en cas de » – qui nécessite de leur assurer une capacité opérationnelle satisfaisante sous peine de mettre en danger des vies humaines. Pour Mintzberg (1986), lorsque l'on se situe en configuration de missionnaire, le comportement des individus est « maximisateur ». Ils cherchent à exercer le plus d'activités possibles dans le but d'atteindre leur idéal et refusent d'aborder les questions de coûts. Marc met en garde contre un excès de contrôle par peur qu'il ne réduise le format du « nous », la capacité opérationnelle des armées. Il défend son univers fait de technologies complexes, gigantesques et toujours à la pointe.

Aussi, la culture est souvent exprimée dans les formes technocratiques de contrôle (Alvesson et Kärreman, 2004). En orientant l'attention sur certains éléments et en communiquant certains idéaux, ils parviennent à nous renseigner sur ce que l'institution valorise. (Alvesson et Kärreman, 2004). Or, nous avons souligné dans la partie méthodologique que les indicateurs utilisés dans les tableaux de bord des armées sont essentiellement physiques et concernent l'activité opérationnelle. Ceci vient appuyer notre propos.

## 5.2. ... ET INDUIT « D'AUTRES VALEURS »...

### Comment définiriez vous la culture militaire ?

**Pierre :** Une culture d'armée... Peut être une difficulté, une relation... les militaires ont une relation difficile avec tout ce qui est financier. Comment dire en termes un peu soft... c'est les rapports avec l'argent. Les militaires ont un rapport difficile avec l'argent, parce qu'on rentre dans la marine, pour des convictions qui sont..., pour un idéal... on a d'autres valeurs... la patrie... mais c'est vrai qu'on est dans une éthique autre... on est dans l'opérationnel. On rejette un peu tout ce qui est finance. On a l'opacité de l'armée qui s'oppose à la transparence du CG. Le métier militaire est opaque. On n'aime pas qu'on s'intéresse à ce qu'on coûte. Parce qu'on sait qu'on coûte cher (...) Il y a une certaine opacité ! On n'aime pas montrer nos coûts. C'est ça notre culture. Parce qu'on a peur que les politiques nous disent qu'on coûte trop cher.

Pierre crée « sa » frontière en opérant une distinction entre « l'idéal militaire » qui incarne « la patrie », « l'opérationnel », « l'opacité », « la relation difficile avec l'argent » et le contrôle de gestion qui relève de la « transparence ». Alors que François revendique sa « non appartenance » au groupe des commissaires qu'il assimile tacitement aux attributs du contrôle de gestion, Pierre lui crée très nettement deux catégories auxquelles il associe certaines valeurs. Il construit deux stéréotypes rivaux. Pour lui, « les militaires » ont « une éthique autre », « d'autres valeurs » que celles du contrôle de gestion.

### Est-ce qu'il existe des freins au quotidien ?

**Jean :** (...) On leur a appris à faire la guerre, pas à regarder ce qui coûte.

**Nicolas :** C'est vrai qu'en temps de guerre on ne regarde pas trop les finances.

**Jean :** Voilà c'est cela et aujourd'hui on est en temps de paix et il faut contrôler chaque centime d'euro. Et cela ce n'est pas dans la culture

**Nicolas :** L'objectif c'est plus de servir son pays, de garantir sa sécurité, d'être le porte parole, le porte drapeau à l'étranger mais bon pas vraiment de faire les comptes.

L'utilisation du « leur » marque ici encore une frontière entre ce qui appartient au monde militaire « faire la guerre », « servir son pays », « garantir sa sécurité », « être le porte parole, le porte drapeau à l'étranger », et ce qui appartient au monde de Nicolas et Jean. Les contrôleurs de gestion sont là pour « regarder ce qui coûte », « contrôler chaque centime d'euro », « faire les comptes ». A la différence de l'extrait précédent, ce sont des personnes appartenant au groupe<sup>19</sup> des « contrôleurs de gestion » qui porteraient le groupe des militaires.

---

<sup>19</sup> Ici et dans la suite de l'analyse, le groupe des « contrôleurs de gestion » désigne les interviewés qui défendent la pratique et y adhèrent alors que le groupe des « militaires » désigne les acteurs attachés aux valeurs de l'institution

Pourtant, la distinction entre les deux groupes s'opère sur le même type de registre. Nicolas dessine le monde militaire grâce à des idéaux « généreux » et a priori plus « louables » que les objectifs du contrôle de gestion. Les militaires « donnent », « servent » alors que les contrôleurs de gestion « contrôlent chaque centime d'euro ».

Jean excuse par ailleurs les militaires qui rejettent le contrôle de gestion. Ce n'est pas parce qu'ils ne veulent pas mais parce qu'on ne « *leur a pas appris* ». Il fait implicitement référence à leur processus de socialisation qui les mène à intégrer et véhiculer des valeurs qui octroient une primauté à l'opérationnel et non au calcul des coûts ou des profits.

**François :** La cohésion c'est le ciment de toute notre institution, c'est là qu'on se différencie du monde civil et des entreprises. La cohésion se fait de différentes manières mais pas en remplissant des tableaux de bord. Notre vocation à l'armée est opérationnelle. Nous n'avons pas vocation à remplir des tableaux de bord. La cohésion elle dépend du chef qui contribue ou non à la cohésion, qui insuffle ou non le bon esprit. Mais elle dépend le plus souvent des hommes. (...) Moi c'est ce que je cherchais dans l'armée, le défi physique, le collectif, le groupe, le dépassement de soi. »

Dans la mesure où l'activité des armées relève de l'exceptionnel, François pense que certaines valeurs doivent être préservées quel qu'en soit le coût. Il fait partie de ces militaires qui opèrent une division entre l'égoïsme de la société et le dévouement du militaire. Et, s'il y a bien une valeur qui caractérise les armées à ses yeux, c'est la cohésion. Ce qu'il reproche ici au contrôle de gestion c'est de l'affaiblir. « Son » institution, « son » groupe est en mesure de créer une cohésion. Les outils du contrôle de gestion en revanche en sont incapables. Si l'armée a une vocation opérationnelle qui exige d'elle un collectif fort, les entreprises quant à elles peuvent se contenter de remplir des tableaux de bord. Lorsque François dénigre le contrôle de gestion, ce n'est pas en mettant en valeur ses faiblesses mais plutôt en louant les spécificités militaires. Il réaffirme ainsi son appartenance à un groupe exceptionnel stimulé par des vertus hors du commun.

**Qu'est ce que vous entendez par contexte différent ?**

**Benoît :** Le contexte est différent parce que c'est celui de la défense. En temps de paix on peut se permettre de manager. Mais en temps de guerre, on n'a pas d'autre choix que de donner des ordres. L'enjeu est complètement différent. L'intérêt c'est que les gens ne soient pas tués. Donc il faut intégrer un certain nombre d'actions réflexes où les gens doivent se contenter d'obéir aux ordres. Là on a un ordre mais on n'a plus de liberté d'action dans ces cas là. Car la vie en dépend. L'enjeu est différent. Dans le management on peut se permettre d'expliquer, de négocier, de discuter, de changer d'avis si on veut... (...) En temps de crise, on n'a pas le temps d'expliquer, de discuter, de mettre tout le monde en rond, autour de la table pour dire ce qu'on doit faire ou non. Les cadres sont formés pour analyser les problèmes et donner des ordres. Il ne faut pas que les gens restent avec une balle dans la peau. Il faut que tout le monde obéisse. Il faut faire du directif ! La mise en œuvre c'est du directif total. La fixation des objectifs c'est du délégatif. Voilà ce qu'on fait en guerre. Il faut que les hommes aient des réflexes pour sauver la peau des gens. On n'a pas le temps de réfléchir. Il faut que tout le monde plonge si on dit « plongez ». Sinon ils restent avec une balle dans la peau. Donc dans ces cas il n'y a pas de marge de manœuvre, de discussion mais des réflexes, du directif et de l'obéissance. En temps de paix, on a un métier un peu comme les autres, surtout nous qui travaillons en administration. En temps de guerre, on n'a plus de choix, les enjeux sont totalement différents. Donc oui le contexte est différent.

**Extrait de l'audit de la fonction contrôle de gestion dans la marine :**

« En prolongement, l'Audit note que le sens de la démarche est encore inégalement intégré par les acteurs, qui ne sont pas encore tous conscients que ce mode de gouvernance est imposé à la marine et incontournable. Ce défaut se traduit principalement par l'opposition de « techniques » de management qui devraient logiquement s'articuler plutôt que de se recouvrir (un commandement omniprésent – sorte de « canal historique » - vs le pilotage et la subsidiarité ; la stratégie vs la conduite)(...) Traditionnellement, le pilotage de la performance est vu sous l'angle du commandement et du suivi et contrôle d'activités. »

Benoît met en exergue l'extrême difficulté à manager en temps de guerre. Bien que ce mode de gestion soit valable dans certaines situations, la spécificité de l'action militaire oblige à instituer une logique de commandement. Elle permettra en cas de guerre de s'assurer de la mise en œuvre des « réflexes » précédemment acquis. L'impératif de minimiser les pertes humaines nécessite en effet de réduire la liberté d'action. Dans les métiers « comme les autres », il est possible d'« expliquer », de « négocier », de « discuter », de « changer d'avis », de « manager », alors que dans le métier militaire, il est nécessaire de « d'acquérir des réflexes » et donc de « donner des ordres », d'« obéir », de « commander ». Selon Benoît, le style « directif » du métier militaire s'oppose ainsi aux styles « participatif » et « persuasif » des métiers civils (Hersey et Blanchard, 1996). Ici, Benoît réaffirme la mission exceptionnelle des armées qui nécessite l'acquisition de modèles de gestion propres à l'institution. L'acte de commander appartient au monde militaire alors que le management appartient au monde civil.

### 5.3. ...QUI DESSINENT « L'EXCEPTION » MILITAIRE

**Paul** : (...) Mais en fait, ce n'est pas ça qu'il faut savoir, ce n'est pas de savoir s'ils ont tiré deux cents cartouches, ou une fois dans le mois. La question à se poser c'est de savoir s'ils ont mis dans la cible ! S'il tire une fois par an et qu'il met dans la cible, c'est qu'a priori il est instruit et entraîné. Voilà, donc je dirais qu'au début, on avait nos propres ratios, avant de parler d'indicateurs et de tableau de bord, on avait des ratios, des éléments pour mesurer une performance, alors ils ont un petit peu évolué, mais je crois qu'on ne se pose pas encore les bonnes questions (...)

**Olivier** : Maintenant il faudrait même aller jusqu'à dire, il met dans la cible au bout de combien de cartouches ? A partir de quand il devient bon ?

**Mais ça ce n'est pas du pilotage déjà ?**

**Olivier** : Oui mais aujourd'hui, ce n'est pas ça qu'on fait dans le pilotage !

**Paul** : Pour moi, ça ce n'est pas du contrôle de gestion, c'est du bon sens. C'est ça mon problème avec le contrôle de gestion, c'est que c'est du bon sens. Nous qui avons commandé des sections ou des compagnies, c'est du ressort du chef de la compagnie, du chef de section. C'est du bon sens ! Moi en tant que chef de section, lorsque mes hommes vont en séance de tir, je me demande s'ils mettent en cible ! Je n'ai pas besoin du contrôle de gestion pour faire cela. Je n'ai pas besoin d'un contrôleur de gestion je n'ai pas besoin d'une cellule pilotage ou aide à la décision, je n'ai pas besoin d'indicateurs ou de tableaux de bord ou de faire du reporting pour ça, c'est du bon sens.

Loin d'être réfractaires à la notion de pilotage, ce qui les déstabilise c'est que ce qui leur paraît naturel ait besoin d'être formalisé. Paul dénigre le contrôle de gestion, rejette l'ensemble de ses attributs – « le contrôleur de gestion », « la cellule pilotage », « les indicateurs », « les tableaux de bord » - et met en avant les capacités intuitives des militaires.

Alors que les contrôleurs de gestion opèrent des calculs inutiles et ne pensent guère à insérer certains indicateurs, les officiers des armes en revanche ont de nombreuses idées de ratios intéressants. Ainsi, l'institution militaire peut aisément se passer du contrôle de gestion dans la mesure où la définition des indicateurs relève du bon sens et de la connaissance des spécificités du milieu. Les armées n'ont besoin que de militaires. Paul et Olivier affirment une supériorité de la culture militaire sur les compétences en contrôle de gestion et procèdent à un dénigrement de la fonction.

**Quel type de personnel privilégieriez vous pour les postes de contrôleurs ?**

**Olivier :** (...) c'est l'expérience qui compte. Ce n'est pas le niveau de formation qui compte. Bon ils disent qu'il faut un diplômé, bon un master ou peu importe unh... Mais le diplôme civil compte peu. Même si vous avez un master en viticulture, c'est bon, vous y arriverez...

**Paul :** Même avec rien, c'est bon, vous vous en sortez. Je serais arrivé sans master, je n'aurais pas fait plus, mieux ou différemment.

**Olivier :** c'est l'expérience qui fait, on apprend, et on s'adapte. C'est ça la force du militaire, c'est de s'adapter. Et on a l'habitude de s'adapter très vite. Pour s'adapter, il faut apprendre, utiliser sa propre expérience, utiliser l'expérience des autres et puis voilà. Ce n'est pas le diplôme qui fait l'homme, c'est le poste qui fait l'homme.

Paul minimise ici le travail et les compétences des contrôleurs. Il n'y a guère besoin de diplômes pour occuper ce type de poste qui relève du bon sens. Mais surtout, le discours utilisé ici lui permet de mettre en valeur les caractéristiques exceptionnelles des militaires. Ils apprennent vite, s'adaptent quoiqu'il advienne et mutualisent leurs expériences. Les militaires acquièrent les compétences de métier dans l'action, dans l'expérience de travail. Ils n'ont guère besoin de qualifications ou de formations. Paul et Olivier pensent que les militaires ont des capacités et une motivation qui les détache nettement du « hors groupe ». On perçoit dans ce discours une grande fierté d'appartenir à cette institution si particulière.

**Romain :** Déjà, la définition d'une stratégie, les moyens d'y arriver, ça vient du monde militaire. Et les méthodes de raisonnement, pour monter des opérations complexes et arriver à un résultat sont venues grosso modo de ce que faisaient les forces américaines. Par exemple ce qu'a fait Eisenhower, la planification par exemple, la mise en œuvre du débarquement. Eisenhower était plus un manager d'un traîneur de sabre. C'est ce type qui a travaillé comme ça avec des effets à obtenir machin donc la mise en place de moyens. Donc c'est venu de là, donc c'est pour ça que dans mon tour de France, j'ai trouvé des officiers agacés quand je leur parlais de carte stratégique, de vision stratégique, du monde Kaplan et Norton. Ils me disaient « on n'a pas besoin d'eux pour savoir ça » !

Les militaires croient en eux et en leur capacité à se suffire à eux-mêmes. Les propos des officiers rencontrés pendant le « *tour de France* » soulignent la supériorité accordée aux militaires par les militaires, qui dans le passé, ont beaucoup appris à « *Kaplan et Norton* » et dans une plus large mesure à la société civile. Romain met ici en valeur « l'exception militaire » qui minimise la nécessité d'outils comptables. Pourquoi avoir recours au BSC s'ils savent déjà faire la même chose avec leurs propres concepts ?

**Benoît :** Au final, le CG, on finit par se rendre compte que c'est quelque chose qu'on a toujours fait, intuitivement. Mais ce n'était pas aussi formalisé. C'est quelque chose qui est intrinsèquement

lié au métier militaire. On est tous formés pour commander. Quand on regarde les méthodes de raisonnement tactique c'est très similaire au contrôle de gestion, on définit là où on veut aller à la fin et par quels moyens on compte s'y prendre. Le SWOT par exemple sur lequel se base le CG, ça correspond bien et ce sont des choses qu'on fait depuis la nuit des temps nous ! Toutes les pratiques de management et de sociologie organisationnelle viennent du monde militaire historiquement. (...) Donc la méthode de raisonnement du CG elle est commune à ce qu'on fait chez nous. Nous quand on formule un ordre d'opération, on explique toujours l'effet final recherché, et on donne des ordres pour la mise en œuvre c'est-à-dire, l'objectif à atteindre... On met souvent la phrase « en mesure de... » c'est-à-dire « dans le but de... ». Comme ça, la personne qui reçoit l'ordre a une compréhension de l'action qui lui permet, si les conditions changent, de prendre les mesures correctives en cours.

Benoît assimile la théorie en contrôle de gestion aux méthodes de raisonnement tactique. Il veut signifier ici la « finesse » des militaires qui ont été à même, « *depuis la nuit des temps* » de mettre en œuvre ces pratiques « *intuitivement* ». De toute façon, « *toutes les pratiques de management et de sociologie organisationnelle viennent du monde militaire historiquement* ». Les militaires ont donc « tout » appris au monde civil, sans exception. L'armée est un puits de connaissances, un vivier de compétences hors du commun.

## 6. DISCUSSION

Les armées françaises doivent aujourd'hui composer avec un type de contrôle issu de la société civile : le contrôle de gestion. Cette implantation récente n'est pas passée inaperçue. Dans leur cocon culturel, les militaires ont vu arriver des contrôleurs de gestion, garants d'une logique culturelle alternative.

Ce présent travail met clairement en évidence une scission entre les « militaires » et les « contrôleurs de gestion » qui structure les acteurs en deux groupes obéissant à des mœurs et des normes fortement contrastées. Les oppositions entre le « nous » et le « eux » foisonnent dans le discours des interviewés. Cette catégorisation clarifie les discontinuités intergroupes en assignant à chaque clique des perceptions stéréotypiques et normatives (Tajfel et Turner, 1979 ; Turner, 1982). Là où les militaires veulent l'opacité, les contrôleurs de gestion souhaitent la transparence ; les militaires ne voient que par le commandement, les contrôleurs de gestion parlent quant à eux de management ; à l'opérationnel des militaires s'oppose la finance des contrôleurs de gestion ; etc. S'opère alors un glissement d'une identité personnelle à une identité sociale (Turner, 1995). Nicolas n'est désormais plus Nicolas mais un membre du groupe « contrôleur de gestion » avec tous les attributs qui vont avec. Cette dépersonnalisation (Turner, 1985 ; Turner et al. 1987) s'exerce aussi bien au sein de l'intragroupe avec l'émergence du sentiment de « nous » qu'au niveau du hors-groupe, symbolisée par le « eux ». Cette dichotomie exacerbée entre la culture des « contrôleurs de

gestion » et la culture des « militaires » n'est pas sans influence sur les interactions entre leurs représentants respectifs.

La première partie de ce travail s'est essentiellement intéressée à la fragilisation du contrôle de gestion par les tenants de la culture « traditionnelle ». Cette fragilisation s'explique par l'incompatibilité entre les valeurs, les rituels et les symboles du contrôle de gestion (Dent, 1991) et ceux du paradigme dominant l'organisation (Markus et Pfeffer, 1983). Craignant que le modèle financier et comptable – prôné par le contrôle de gestion – ne vienne perturber leur institution et remettre en cause leurs valeurs, les militaires semblent développer des mécanismes de résistances.

Les « contrôleurs de gestion » sont alors frustrés par l'attitude (soit disant) malveillante de leurs fournisseurs d'informations. Ils estiment que les militaires cherchent à les déstabiliser en procédant à des stratégies de rétention d'information qui réduisent leur champ d'action à un reporting pur. D'après les contrôleurs de gestion, les militaires ont recours au système d'influence politique afin de protéger leur système idéologique (Mintzberg, 1986) ; la rétention d'informations leur permettant de protéger leur sphère d'influence (Bariff et Galbraith, 1978). Bien que ce jeu politique puisse être engagé afin d'affaiblir le contrôle de gestion, tout laisse à penser – nous allons y revenir – que les militaires agissent surtout dans un but de préservation de la culture « traditionnelle ».

Afin de se prémunir contre l'intrusion du contrôle de gestion dans leur institution, les militaires tendent aussi à rester en « vase clos ». En période de restriction budgétaire, l'implantation du contrôle de gestion n'est pas anodine et les militaires redoutent ainsi de perdre du pouvoir au profit des « financiers ». Lorsque les affaires vont mal et que l'argent se fait rare, les modèles financiers et comptables deviennent des compétences critiques (Kanter, 1977). Bien que le parlement impose une justification des dépenses au premier euro, les militaires tentent de se protéger d'une intrusion de valeurs de la société civile, en développant des processus de formation en interne et en allouant les postes de contrôleurs de gestion à des militaires. Ce refus d'externaliser ce que les militaires ne « savent pas bien faire » aux personnes qui en ont les compétences leur permet d'éviter toute « contamination » de la culture militaire par des valeurs civiles.

Enfin, si le choix d'entrer dans les armées se fonde généralement sur un processus d'appariement entre représentation de soi-même et représentation que l'individu a des armées (Léger, 2003), le processus qui nomme les militaires qui occuperont les postes de contrôleur de gestion est plutôt fortuit. Les besoins sont en effet importants et les volontaires peu nombreux. De plus, l'institution militaire tend à développer l'adaptabilité de ses membres en

recourant à des changements d'affectations fréquents. L'association de cet élément culturel et de l'absence de désir de la part des militaires d'occuper un poste de contrôleur de gestion menace la fonction. Car, dans la mesure où tous les militaires ne s'intéressent pas au contrôle de gestion, leur implication est parfois des plus moindres. L'adaptabilité, qualité si reconnue par la culture militaire, conduit alors à une « instabilité » qui fragilise l'édifice du contrôle de gestion.

Si la fragilisation du contrôle de gestion par la culture militaire est notable, l'impact du contrôle de gestion sur la culture militaire apparaît quant à elle surprenante. Loin d'affaiblir la culture militaire, l'implantation du contrôle de gestion donne l'occasion aux militaires d'affirmer leur supériorité et de (re)mettre sur le devant de la scène l'exception militaire. Ainsi, face à la crainte de voir le contrôle de gestion prendre le pouvoir au sein des armées, les militaires ont tendance à mettre en valeur la fierté d'appartenir à leur institution. Cette réaction n'est pas sans rappeler ce que les dynamiciens des groupes appellent l'*agressivité envers l'extérieur* (Maisonneuve, 1968). En effet, les groupes soumis à des tensions intergroupes ont tendance à renforcer la cohésion de l'intragroupe (Shérif, 1966 ; Maisonneuve, 1968). Sous la pression du contrôle de gestion, les « militaires » se confortent sur la justesse de ce qu'ils pensent, de ce qu'ils sont, de ce qu'ils font.

Les militaires ne cessent de souligner la spécificité de leur mission et la noblesse de leur métier. L'« exception » du métier de militaire est fréquemment contrebalancée avec la « banalité » du métier de contrôleur de gestion. Alors que les militaires font la guerre, servent leur pays et garantissent la sécurité, les « autres » contrôlent chaque centime d'euro. Certains militaires – probablement les plus craintifs à l'égard du contrôle de gestion – vont même jusqu'à mettre en garde contre les soubassements égoïstes de cette pratique, en lui opposant la générosité de la logique militaire. À travers cette argumentation, les militaires manifestent leur fierté d'appartenir à cette institution. Ils valorisent positivement leur identité personnelle par l'intermédiaire de leur affiliation au groupe des « militaires » (Tajfel et Turner, 1979, Turner, 1982).

Parallèlement au déni de tout ce qui est « financier », « administratif » et « issu de la société civile », les militaires sacralisent tout ce qui touche à l'exception militaire. Cette (sur)valorisation du « militaire » atteint son paroxysme lorsque les interviewés dressent le portrait du militaire-type, le prototype de leur catégorie sociale (Turner, 1985 ; Turner et al., 1987). C'est un homme pourvu de fortes capacités intuitives et d'une capacité d'adaptation au-dessus de la moyenne qui « évidemment » possède toutes les compétences requises pour

occuper sans réel souci un poste de contrôleur de gestion. D'ailleurs, le militaire sera même un meilleur contrôleur de gestion qu'un professionnel issu de la société civile dans la mesure où il possèdera une bonne connaissance du milieu et de la culture militaire. Cette capacité intuitive du militaire en matière de contrôle de gestion s'explique historiquement : « *toutes les pratiques de management et de sociologie organisationnelle viennent du monde militaire* ».

Au delà de la perte de temps qu'il entraîne, le contrôle de gestion ne serait rien de plus qu'une formalisation de ce qu'ils savent déjà naturellement. Les militaires valorisent leur capacité à exercer un contrôle de leur activité sans le recours à un contrôle de gestion traditionnel. Une nouvelle fois, le dénigrement du contrôle de gestion va de pair avec la valorisation de leur contrôle intuitif et informel. Le mode de contrôle exposé par les militaires s'apparente à un contrôle clanique (Ouchi, 1979, 1980), un contrôle socio-idéologique (Alvesson et Kärreman, 2004).

Si l'étude réalisée est un formidable révélateur du renforcement d'une culture menacée, elle soulève également un questionnement en termes de renforcement de la croyance dans un mode de contrôle. Alors que la lecture d'Ouchi (1979, 1980) laisse entrevoir les bienfaits d'une cohabitation entre un contrôle formel et un contrôle informel – le second venant au secours du premier lorsque l'imprévisible se produit (Thévenet, 1992), ce présent travail tend à montrer que les tenants d'une culture propice aux contrôles socio-idéologiques peuvent ne pas être enclins à accepter l'émergence d'un contrôle alternatif. Ainsi, l'implantation d'un contrôle de gestion au sein des armées françaises semble avoir renforcé la croyance des militaires en leur contrôle clanique. Si ce constat est pour le moment isolé, nous pensons que d'autres organisations sous l'emprise d'un contrôle socio-idéologique (Alvesson et Kärreman, 2004) pourraient faire l'objet de constats semblables.

## **7. BIBLIOGRAPHIE**

- Alter, N. (2005). *L'innovation ordinaire*. PUF, Sociologies, Paris.
- Alvesson, M., & Kärreman, Dan. (2004). Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm. *Accounting, Organizations and Society*, 29, p 423-444.
- Bariff, M. L., & Galbraith, J. R. (1978). Intraorganizational power considerations for designing information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), p 15-27.
- Beer, M., & Eisenstat, R. (2000). The Silent Killers of Strategy Implementation and Learning. *Sloan Management Review, Summer*(41), p 29-40.
- Bernoux, P. (2004). *Sociologie du changement : Dans les entreprises et les Organisations*. Seuil, Paris.
- Bhimani, A. (1999). Mapping methodological frontiers in cross-national management control research. *Accounting, Organizations and Society*, 24(5-6), p 413-440.
- Blanchet, A., & Gotman, A. (1996). *L'enquête et ses méthodes : l'entretien*. Armand Colin.
- Bouquin, H. (2004). *Le contrôle de gestion*, (6 éd.). PUF, Paris.

- Brown, R. (1978). Bureaucracy as Praxis: Toward a Political Phenomenology of Formal Organizations, *Administrative Science Quarterly*, (September), p 365-382.
- Burchell S., Clubb C., Hopwood A., Hughes J. et Nahapiet J. (1980), The roles of accounting in organizations and society, *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), p 5-27
- Caplow, T., & Vennesson, P. (2000). *Sociologie militaire. Armée, guerre et paix* (Armand Colin.). Paris.
- Chiapello, E. (1994). *Les modes de contrôle des organisations artistiques*. Thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion. Paris, Université Paris-Dauphine.
- Chiapello, E. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature. *Comptabilité, contrôle, audit*, 2(Tome 2), p 51-74.
- Crozier, M. (1964). *Le Phénomène bureaucratique*. Seuil, Paris
- Dupriez, P., & Simons, S. (2002). *La résistance culturelle. Fondements, applications et implications du management interculturel* (2 éd.). De Boeck.
- Dent, J. (1991). Accounting and organizational cultures: A field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society*, 16(8), p 705-732.
- Durkheim, E. (2007). *Le suicide : Etude de sociologie*. Presses Universitaires de France - PUF.
- Fiol, M. (1991). *La convergence des buts dans l'entreprise*. Thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion. Paris, Université Paris-Dauphine.
- Fronza, Y., & Moriceau, J. (2008). I am not your hero: change management and culture shocks in a public sector corporation. *Journal of Organizational Change Management*, 21(5), p 589 - 609.
- Geertz, C. (1973). *Interpretation Of Cultures*. Basic Books.
- Giordano, Y. (2003). *Conduire un projet de recherche. Une perspective qualitative*. Management et Société (EMS).
- Gregory, K. L. (1983). Native-View Paradigms: Multiple Cultures and Culture Conflicts in Organizations. *Administrative Science Quarterly*, 28(3), p 359-376.
- Hersey, P., & Blanchard, K. H. (1996). *Management of Organizational Behavior: Utilizing Human Resources* (7 éd.). Prentice Hall.
- Hofstede, G. (1987). The cultural context of accounting. Dans *Accounting and culture* (B.E. Cushing.).
- Hofstede, G., (1991). *Cultures and Organizations. Software of the mind Intercultural Cooperation and its Importance for Survival*, Mc Graw-Hill International (UK) Limited ; trad. fr., *Vivre dans un monde multiculturel. Comprendre nos programmations mentales*, Paris, Les éditions d'organisation, 1994.
- Hofstede, G. (1994). *Cultures and Organizations: Software of the Mind* (New edition.). Profile Business.
- Hofstede, G., Neuijen, B., Ohayv, D. D., & Sanders, G. (1990). Measuring Organizational Cultures: A Qualitative and Quantitative Study Across Twenty Cases. *Administrative Science Quarterly*, 35(2), p 286-316.
- Iribarne, P. D. (1989). *La logique de l'honneur*. Seuil.
- Kanter, R.M. (1977) *Men and Women of the Corporation*, New York : Basic Books.
- Kuhn, T. S. (1962). *The Structure of Scientific Revolutions*. University of Chicago Press.
- Lambert, C. (2005), *La fonction contrôle de gestion : contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation*. Thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion. Paris, Université Paris-Dauphine.
- Lebas, M., & Weigenstein, J. (1986). Management control: the roles of rules, markets and culture. *Journal of Management Studies*, 23(3), p 259-272.
- Leger, J. (2003). Pourquoi des jeunes s'engagent-ils aujourd'hui dans les armées? *Revue française de sociologie*, 44(4), p 713-734.
- Lemaître, N. (1984). La culture d'entreprise, facteur de performance. *Revue française de gestion, septembre-octobre*, p 153-161.
- Maisonneuve, J. (1968). *La dynamique des groupes*, Paris, Presses Universitaires de France.
- Markus, M., & Pfeffer, J. (1983). Power and the Design and Implementation of Accounting and Control Systems. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2/3), p 205-218.
- Mc Gowan, A., & Klammer, T.P. (1997). Satisfaction with activity-based cost management implementation. *Journal of Management Accounting Research*, 9, p 217-237.

- Mechanic, D. (1962). Sources of power of lower participants in complex organizations. *Administrative Science Quarterly*, 7(December), p 349-364.
- Mévellec, P. (1995). *Le calcul des coûts dans les organisations*. La Découverte.
- Mintzberg, H. (1986). *Le pouvoir dans les organisations*. Editions d'Organisation.
- Norris, G. (2002). Chalk and cheese: grounded theory case studies of the introduction and usage of activity-based information in two British banks. *British Accounting Review*, 34(3), p 223-256.
- Ouchi, W. G. (1979). A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. *Management Science*, 25(9), p 833-848.
- Ouchi, W. G. (1980). Markets, Bureaucracies, and Clans. *Administrative Science Quarterly*, 25(1), p 129-141
- Osty, F. (2003). *Le désir de métier : engagement, identité et reconnaissance au travail*. PU Rennes.
- Pettigrew, A. M. (1979). On Studying Organizational Cultures. *Administrative Science Quarterly*, 24(4), p 570-581
- Riley, P. (1983). A Structurationist Account of Political Culture. *Administrative Science Quarterly*, 28(3), p 414-437.
- Rocher, G. (1992). *Introduction à la sociologie générale* (3 éd.). Hurtubise HMH.
- Sainsaulieu. (1977). *L'identité au travail : les effets culturels de l'organisation*. Presses de Sciences Po.
- Sainsaulieu, R., Uhalde, M., Francfort, I., & Osty, F. (1995). *Les mondes sociaux de l'entreprise (Sociologie économique)*. Paris: Desclée de Brouwer.
- Schein, E. (1968). Organizational socialization and the profession of management. *Industrial Management Review*, Winter, p 1-16.
- Schein, E. H. (2004). *Organizational Culture And Leadership* (3 éd.). Jossey-Bass Inc., U.S.
- Shérif, M. (1966). *In common predicament : Social psychology of intergroup conflict and cooperation*, Boston, Houghton Mifflin.
- Scott, W. R. (2002). *Organizations: Rational, Natural, and Open Systems* (5 éd.). Prentice Hall.
- Shields, M. (1995). An empirical analysis of firm's implementation experience with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, p 148-165.
- Tajfel, H. (1982). Social psychology of intergroup relations. *Annual Review of Psychology*, 33, p 1-39.
- Thévenet, M. (1992). *Impliquer les personnes dans l'entreprise*, Paris, Les Editions Liaisons.
- Thiéblemont, A. (1999). *Cultures et logiques militaires* (1er éd.). Presses Universitaires de France (PUF).
- Tixier, P. E. (2002). *Du monopole au marché : Les stratégies de modernisation des entreprises publiques*. La Découverte.
- Tajfel, H. and Turner, J.C. (1979). An integrative theory of intergroup conflict. In S. Worchel and W. Austin (Eds), *The social psychology of intergroup relations*, p 33-48, Monterey, Ca, Brooks/Cole
- Turner, J.C. (1982). Towards a cognitive redefinition of the social groupe, in *Social identity and intergroup relations*, Tajfel, H. (eds), Cambridge, Cambridge University Press.
- Turner, J.C. (1985). Social categorization and the self-concept : a social cognitive theory of group behaviour, in *Advances in Group Processes : Theory and Research*, Lawler, E.J. (eds), 2, Greenwich, JAI Press.
- Turner, J.C. (1995). Autocategorisation et influence sociale, dans *Relations humaines, groupes et influence sociale*, Mugny, G. ; Oberlé, D. et Beauvois, J-L. (sous la direction de), Grenoble, Presses Universitaires de Grenoble, p 210-213.
- Turner, J.C. ; Hogg, M.A. ; Oakes, P.J. ; Reicher, S.D. and Wetherell, M.S. (1987). *Rediscovering the social group : a self-categorization theory*, Oxford, Blackwell.
- Van Maanen, J. The Fact of Fiction in Organizational Ethnography. *Administrative Science Quarterly*, (December), p 539-550.