



HAL
open science

Evolution du rôle du contrôleur de gestion dans un contexte de contrôle de gestion

Cécile Savall Ennajem

► **To cite this version:**

Cécile Savall Ennajem. Evolution du rôle du contrôleur de gestion dans un contexte de contrôle de gestion. Gestion et management. Conservatoire national des arts et metiers - CNAM, 2011. Français. NNT : 2011CNAM0768 . tel-00667925

HAL Id: tel-00667925

<https://theses.hal.science/tel-00667925>

Submitted on 8 Feb 2012

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

ÉCOLE DOCTORALE ARTS ET MÉTIERS

**LIPSOR (Laboratoire d'Investigation en Prospective
Stratégie et Organisation)**

THÈSE présentée par :

Cécile SAVALL-ENNAJEM

soutenue le : **10 Juin 2011**

pour obtenir le grade de : **Docteur du Conservatoire National des Arts et Métiers**
Discipline/ Spécialité : Sciences de Gestion, spécialité Prospective, stratégie et
Organisation

**ÉVOLUTION DU RÔLE DU
CONTRÔLEUR DE GESTION DANS UN
CONTEXTE DE CONTRÔLE DE
GESTION DÉCENTRALISÉ**

THÈSE dirigée par :

Monsieur PESQUEUX Yvon
Madame ZARDET Véronique

Professeur, Cnam
Professeur, Université Jean Moulin Lyon 3

RAPPORTEURS :

Monsieur PIGÉ Benoît
Monsieur NARO Gérald

Professeur, Université de Franche-Comté
Professeur, Université de Montpellier 1

JURY :

Monsieur CAPPELLETTI Laurent
Monsieur MÉAN Jean-Pierre
Monsieur NARO Gérald
Monsieur PESQUEUX Yvon
Monsieur PIGÉ Benoît
Madame ZARDET Véronique

Professeur, Cnam
Administrateur Général, Le Forem
Professeur, Université de Montpellier 1
Professeur, Cnam
Professeur, Université de Franche-Comté
Professeur, Université Jean Moulin Lyon 3

ÉCOLE DOCTORALE ARTS ET MÉTIERS

**LIPSOR (Laboratoire d'Investigation en Prospective
Stratégie et Organisation)**

THÈSE présentée par :

Cécile SAVALL-ENNAJEM

soutenue le : **10 Juin 2011**

pour obtenir le grade de : **Docteur du Conservatoire National des Arts et Métiers**
Discipline/ Spécialité : Sciences de Gestion, spécialité Prospective, stratégie et
Organisation

**ÉVOLUTION DU RÔLE DU
CONTRÔLEUR DE GESTION DANS UN
CONTEXTE DE CONTRÔLE DE
GESTION DÉCENTRALISÉ**

THÈSE dirigée par :

Monsieur PESQUEUX Yvon
Madame ZARDET Véronique

Professeur, Cnam
Professeur, Université Jean Moulin Lyon 3

RAPPORTEURS :

Monsieur PIGÉ Benoît
Monsieur NARO Gérald

Professeur, Université de Franche-Comté
Professeur, Université de Montpellier 1

JURY :

Monsieur CAPPELLETTI Laurent
Monsieur MÉAN Jean-Pierre
Monsieur NARO Gérald
Monsieur PESQUEUX Yvon
Monsieur PIGÉ Benoît
Madame ZARDET Véronique

Professeur, Cnam
Administrateur Général, Le Forem
Professeur, Université de Montpellier 1
Professeur, Cnam
Professeur, Université de Franche-Comté
Professeur, Université Jean Moulin Lyon 3

*Le CNAM n'entend donner ni approbation,
ni improbation aux opinions émises dans les thèses.
Ces opinions doivent être considérées
comme propres à leur auteur.*

*A mes parents,
A Mohammed et Mathéo,
A Nathalie, Caroline et Amandine.*

REMERCIEMENTS

Nous tenons à remercier particulièrement et chaleureusement le Professeur Véronique Zardet, Directrice de notre recherche, pour sa patience, ses précieux conseils, son exigence, et sa rigueur scientifique qui ont contribué à mener à son terme ce travail de recherche.

Nous remercions le Professeur Yvon Pesqueux pour l'accueil qu'il nous a réservé et son soutien à nos travaux de recherche.

Nous souhaitons associer à ces remerciements :

Le Professeur Benoît Pigé, pour nous faire l'honneur d'être rapporteur de cette thèse et de siéger au sein de notre jury.

Le Professeur Gérald Naro pour ses conseils avisés sur notre sujet de recherche et de nous faire l'honneur de siéger dans notre jury.

Monsieur Jean-Pierre Méan, Administrateur général du FOREM (Belgique) pour avoir accepté d'apporter son point de vue de témoin de la recherche, en sa qualité de dirigeant d'un organisme ayant mis en œuvre le contrôle de gestion socio-économique.

Monsieur Claude Bossens, Contrôleur de gestion au FOREM pour sa contribution précieuse à l'implantation du contrôle de gestion socio-économique dans son organisme.

Le Professeur Laurent Cappelletti pour la relecture de cette thèse, la disponibilité dont il a fait preuve tout au long de notre recherche et les échanges fructueux qui ont alimenté notre réflexion.

Vincent Cristallini, Habilité à diriger des Recherches, Maître de conférences à l'Université Jean Moulin Lyon 3, Nathalie Krief et Olivier Voyant, Maîtres de conférences à l'Université Jean Moulin Lyon 3, en leur qualité de responsables au sein de l'ISEOR de recherches-interventions réalisées sur les terrains d'observation scientifique que nous avons analysés dans notre thèse.

L'équipe d'intervenants-chercheurs de l'ISEOR au sein de laquelle nous avons effectué nos recherches pour les échanges qui ont alimenté notre démarche scientifique.

Nous remercions vivement tous ceux, famille et amis qui nous ont encouragée et soutenue, constituant ainsi, un socle favorable pour dissiper nos doutes. Nous pensons tout particulièrement à notre mère sans qui ce travail de recherche aurait difficilement abouti et à notre père sans qui cette démarche scientifique n'aurait jamais débuté. Nos remerciements vont également à Gérard pour son accompagnement et ses conseils avisés, ainsi qu'à Lucile pour sa disponibilité.

Nous remercions très chaleureusement nos sœurs Caroline pour l'aide précieuse apportée à la mise en page du document, Amandine pour son accompagnement et Nathalie dont l'handicap nous a donné la force de mener à terme ce travail de recherche.

Enfin, nous remercions tout particulièrement notre époux et notre fils pour leur patience, leur compréhension et leur soutien sans faille dans cette studieuse et très enrichissante entreprise.

SOMMAIRE

SOMMAIRE	13
INTRODUCTION.....	15

PREMIERE PARTIE : OBJET ET METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE	25
--	-----------

CHAPITRE 1 - PROBLEMATIQUE ET OBJET DE LA RECHERCHE	27
CHAPITRE 2 - METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE	55
CHAPITRE 3 - LE CONTEXTE GENERAL D'EVOLUTION DU CONTROLE DE GESTION	83
CHAPITRE 4 - CONCEPT ET OUTILS DE CONTROLE DE GESTION SOCIO- ECONOMIQUE	119

DEUXIEME PARTIE : LE ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION ET SES OUTILS	149
---	------------

CHAPITRE 5 - RESULTATS D'EXPERIMENTATION CAS 1 : CONTRIBUTION A LA MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE GESTION DES ACTIVITES INTEGRE ..	151
CHAPITRE 6 - RESULTATS D'EXPERIMENTATION CAS 2.....	205
CHAPITRE 7 - RESULTATS D'EXPERIMENTATION DES 5 MINI-CAS : MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE	233
CHAPITRE 8 - INTERPRETATION ET DISCUSSION : EVOLUTION DU ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION.....	271
CONCLUSION.....	323
BIBLIOGRAPHIE	335
LEXIQUE	351
ANNEXES	355
TABLE DES FIGURES	437
TABLE DES TABLEAUX.....	439
TABLE DES ANNEXES	441
TABLE DES MATIERES.....	443

INTRODUCTION

Dans un environnement de plus en plus marqué par les mutations technologiques et l'internationalisation des marchés, les organisations deviennent plus transversales. En effet, l'incertitude organisationnelle est telle que dès les années 1990, Drucker¹ s'interroge sur la fin de l'autorité hiérarchique et Besson², sur la réalité des frontières. Certaines organisations adoptent ainsi des structures plates qui permettent d'irriguer le système organisationnel en déléguant **plus** de pouvoirs aux opérationnels, c'est-à-dire aux acteurs chargés de la réalisation directe des activités, en favorisant la rapidité et la qualité des échanges d'informations entre différents groupes d'acteurs de l'entreprise qui n'avaient pas vocation à travailler ensemble auparavant.

Ceci entraîne des répercussions au sein des organisations sur la fonction de contrôle de gestion, qui semble devenir un système d'autocontrôle de gestion décentralisé, et sur le **rôle du contrôleur de gestion**. Ainsi, ce dernier voit son métier évoluer tant vis-à-vis de **l'utilisation d'outils de contrôle de gestion**, notamment ceux de gestion des activités qui intègrent davantage la dimension humaine, que des **relations interpersonnelles**, qui se développent rapidement et qu'il est nécessaire de fédérer pour assurer la réalisation des objectifs généraux stratégiques de l'organisation. Pour ce faire, le **contrôleur de gestion** entretient-il des relations plus étroites avec les **responsables et les acteurs opérationnels**? Ce rapprochement lui **permet-il** de **respecter** leur **autonomie** tout en **orientant** leurs **comportements dans** le **sens** de la **stratégie** de l'entreprise ?

Depuis près de **vingt ans**, de **nombreux auteurs** ont **mis en évidence** que le **contrôle de gestion** fait l'objet de **profondes mutations** (Giard³, 1990 ; Maeder⁴, 1991 ; Evraert et Mévellec⁵, 1991 ; Lorino⁶, 1996; Bouquin⁷ et ⁸, 2007, 2008; Van Der Ghinst⁹, 1995 ;

¹ Drucker P.F., *Post-capitalist society*, Harper-Collins, 1993.

² Besson P. et alii, *Dedans, Dehors – les nouvelles frontières de l'organisation*, Vuibert, Paris, 1997, 217 p.

³ Giard V., *Une comptabilité de gestion en crise*, dans *Gestion industrielle et mesure économique*, Economica, 1990, p.135-150.

⁴ Maeder R., *De nouvelles missions pour le contrôle*, Revue française de gestion, janvier-février 1991, p.58-60.

⁵ Evraert P., Mevellec P., *Les systèmes de coût par activités, réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion*, Revue française de gestion, janvier-février 1991, p.91-102.

⁶ Lorino P., *Le contrôle de gestion stratégique*, Dunod, 1996.

⁷ Bouquin H., *Les fondements du contrôle de gestion*, PUF, Paris, 3^{ème} édition mars 2007.

⁸ Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, 8^{ème} édition, PUF, Paris, 2008.

⁹ Van der Ghinst T.P., *Le nouveau contrôle de gestion*, Echanges, 1995, N°114, p.5-15.

Zimnovitch¹⁰, 1999 ; Nobre¹¹, 2001 ; Colasse¹², 2009, Berland et Simon¹³, 2010 ; Berland et De Rongé¹⁴, 2010).

Certains proposent des **visions renouvelées** du contrôle de gestion (Savall-Zardet¹⁵ et ¹⁶, 1992, 2008; Teller¹⁷, 1993 ; Kaplan et Norton¹⁸ et ¹⁹, 2001, 2004; Bourguignon²⁰, 2003 ; Davila et Foster²¹, 2007 ; Merchant et Van der Stede²², 2007...).

Nous souhaitons apporter une contribution théorique en étudiant le thème du rôle du contrôleur de gestion **qui**, à notre **connaissance, commence seulement** à émerger dans la littérature **qui** est davantage axée sur la fonction du contrôle de gestion plutôt que sur le rôle du contrôleur de gestion.

En pratique, face à l'impératif de réactivité, qui engendre souvent une multitude de micro-décisions prises à tous les niveaux de l'entreprise et notamment aux niveaux opérationnels, le contrôle de gestion traditionnel, à travers les outils proposés, permet difficilement de réunir toutes les conditions pour responsabiliser le personnel.

Notre recherche se fonde sur **l'hypothèse centrale suivante** :

L'évolution du rôle du contrôleur de gestion vers une fonction de conseiller, de médiateur et d'animateur auprès de la Direction générale et des acteurs opérationnels permet d'améliorer la qualité des relations internes, de la coopération opérationnels-fonctionnels et l'utilisation des outils de contrôle de gestion dans les entreprises et notamment celles de prestations de services, dans l'objectif d'améliorer le pilotage de leurs performances économiques.

¹⁰ Zimnovitch H., *La recherche historique en contrôle de gestion, dans faire de la recherche en contrôle de gestion*, Vuibert, 1999, p.161-173.

¹¹ Nobre T., *Le contrôleur de gestion de la PME*, comptabilité-contrôle-audit, tome 7, volume 1, mars 2001, pp. 129-146.

¹² Colasse B., *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009

¹³ Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010.

¹⁴ Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010.

¹⁵ Savall H., Zardet V., *le nouveau contrôle de gestion*, Editions comptables Malesherbes et Eyrolles, 1992.

¹⁶ Savall H., Zardet V., *Le concept de coût-valeur des activités. Contribution de la théorie socio-économique des organisations*, Revue Sciences de Gestion-Management Sciences-Ciencias de Gestión, France, avril 2008.

¹⁷ Teller R., *Comptabilité et contrôle, éléments de réflexion pour un état de l'art*, Actes des journées des IAE, 1993.

¹⁸ Kaplan R.S., Norton D.P., *The strategy focused organizations*, Harvard business school press, 2001.

¹⁹ Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategy maps converting intangible assets into tangible outcomes*, Harvard business school press, 2004.

²⁰ Bourguignon A., *Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure : la dimension idéologique du "nouveau" contrôle de gestion- n° spécial Revue CCA, mai 2003, tome 9, vol 1.*

²¹ Davila A., Foster G., *Management control system in early stage startup companies*, The accounting review, 2007, vol 82, N°4, pp 907-938.

²² Merchant, K.A., Van der Stede W.A., *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives*, Prentice hall, financial times 2007.

Il nous **paraît important d'aborder** à ce stade, la **définition** que nous avons retenue du **rôle**. Pour ce faire, nous nous sommes **appuyée** sur les **travaux** de **Calvo-Ryba**²³, qui propose de définir le concept de rôle, et montre que ce concept est légitime pour l'étude du travail du dirigeant. Nous **transposons** ses **résultats** au rôle du **contrôleur de gestion**, objet de notre recherche. Cet auteur définit le concept de rôle pour analyser le travail du dirigeant. Nous l'appliquerons au contrôleur de gestion, dont le rôle présente des proximités en termes de prise de décisions.

Calvo-Ryba²⁴ **démontre** que la **définition du rôle** permet le repérage des rôles des dirigeants et **identifie clairement** les **termes** «**activités**», «**tâche**» et «**fonction**». Pour cet auteur, **deux courants** de pensée **définissent** le **rôle** : le **structuralisme et l'interactionnisme**.

Le **structuralisme** qui remplace le fonctionnalisme, initié par les sociologues Comte²⁵, Spencer²⁶ et Durkheim²⁷, met la fonction au centre du fonctionnement des sociétés. Les rôles expriment des attentes normatives partagées par les individus et qui expliquent les comportements. En matière managériale, Crozier et Friedberg²⁸ abordent la notion de rôle par l'approche fonctionnaliste, les acteurs entrent dans un système de relation de rôles par le biais des fonctions qu'ils occupent. Les rôles qu'ils peuvent jouer sont multiples et parfois incompatibles, les acteurs opéreront alors des choix. L'acteur construit son rôle au fil des interactions.

L'interactionnisme abordé en premier par Mead²⁹ définit le rôle et son développement par le biais des « interactions sociales et des formes cognitives » (Calvo-Ryba) ce qui permet à l'acteur d'analyser son comportement et celui des autres.

Nous avons donc retenu le principe de Calvo-Ryba³⁰, selon laquelle le « *rôle se construit à la fois dans l'interaction, appartient à un cadre normé, une structure délimitée, et répond à des exigences liées à la fonction managériale* » puisqu'il s'applique particulièrement bien au contrôleur de gestion.

²³ Calvo-Ryba J., *Le travail du dirigeant : vers une analyse en termes de rôle*, 13^{ème} Conférence de l'AIMS, juin 2004.

²⁴ Calvo-Ryba J., op. cit.

²⁵ Comte A., *Cours de philosophie positive*, Culture et civilisations, Bruxelles, 1830, éd. 1969, 6 vols.

²⁶ Spencer H., *The principles of sociology*, Appleton, 1909, New-York, 3 vols.

²⁷ Durkheim E., *Les règles de la méthode sociologique*, Flammarion, Paris, 1895, éd 1988.

²⁸ Crozier M., Friedberg E., *L'acteur et le système*, Seuil, Paris, 1977.

²⁹ Mead G.H., *Mind, self and society: from the standpoint of a social behaviourist*, University of Chicago Press, Chicago, 1934.

Calvo-Ryba³¹ après s'être appuyée sur la sociologie, définit ainsi le rôle pour les sciences de gestion : « *Le rôle est un ensemble de comportements observables attachés à une position sociale aux normes structurantes et à un construit créatif issu de l'interaction.* »³². En outre, pour cet auteur, le rôle s'observe car c'est un acte ; c'est bien ce que nous réalisons dans l'investigation de nos différents terrains d'observation scientifique.

En outre, pour cet auteur^{33 et 34}, le dirigeant a pour rôle de transformer la stratégie, qui est un concept, c'est-à-dire « *un véritable support pour le développement d'une continuité dans le processus de la connaissance.* » (Chimezie et Osigweh)³⁵, en une réalité opérationnelle. Nous souhaitons montrer dans notre recherche que c'est également le rôle du contrôleur de gestion.

Burlaud³⁶ aborde cette notion lorsqu'il définit le contrôle de gestion comme « *l'un des rouages essentiels de la régulation interne et du pilotage. Il vise à mettre sous tension les ressources humaines de l'organisation et à rendre cohérentes les activités des différents acteurs au sein de l'entreprise afin qu'elles concourent à la réalisation de l'objectif commun.* »

Gervais³⁷, s'inspirant des travaux d'Anthony et Dearden³⁸, définit le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec efficacité, efficacité et pertinence, conformément aux objectifs de l'organisation, et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie ».

Le circuit de l'information, qui est au cœur de la fonction de contrôleur de gestion, se met en place grâce au système d'information et à la capacité du dirigeant, et par conséquent, du contrôleur de gestion, à utiliser des acteurs significatifs pour créer un réseau favorable à l'échange, à la remontée et à la circulation d'informations. Nous retrouvons à ce stade la conception du rôle de Mintzberg³⁹ de « construire un réseau d'informations ».

³⁰ Calvo-Ryba J., *Le travail du dirigeant : vers une analyse en termes de rôle*, 13^{ème} Conférence de l'AIMS, juin 2004, p. 12.

³¹ Calvo-Ryba J., op. cit., p. 17.

³² L'ensemble des concepts-clés de notre thèse sont récapitulés dans un lexique situé à la fin de l'ouvrage.

³³ Calvo-Ryba J., op. cit., p. 1.

³⁴ Calvo-Ryba J., in *Recherches en Management et organisation* sous la direction de Kalika M., Romelaer P., *La dynamique du dirigeant au quotidien, une analyse en termes de rôles*. Economica, Paris, 2006.

³⁵ Chimezie A.B., Osigweh Y.G., *Concept fallibility in organizational science*, Academy of management review, 1989, Vol. 14, N°4, pp. 579-594.

³⁶ Burlaud A., *Les métiers du contrôleur de gestion*, cahiers français N°243, La documentation française 1988, pp. 16-17.

³⁷ Gervais M., *Contrôle de gestion*, Economica., Paris, 2009, 11^e éd.

³⁸ Anthony R., Dearden J., *Management control systems*, Homewood, Ill., Irwin, 1976, pp.6-7.

³⁹ Mintzberg H., *The nature of managerial work*, Harper & Row, New York, 1973.

Nous mobilisons la notion de « portefeuille de rôles » de Calvo-Ryba, pour définir ceux du contrôleur de gestion.

Notre **hypothèse centrale** se **décline** en **sous hypothèses** de trois sortes qui **forment** le **corps d'hypothèses** : les **hypothèses descriptives, explicatives** et **prescriptives**. (Savall et Zardet⁴⁰)

Les **hypothèses descriptives** décrivent les différents composants de l'objet observé et entendent, par un travail de va et vient entre l'observation sur le terrain et l'examen de la littérature, répondre à la question « **qu'observons-nous ?** »

Les **hypothèses explicatives** interprètent les phénomènes décrits par les hypothèses descriptives et répondent à l'interrogation « **pourquoi observons-nous ce phénomène ?** »

Les **hypothèses prescriptives** sont des **propositions de solutions** formulées par le chercheur pour transformer ou constater l'évolution des phénomènes décrits et interprétés.

Tout au long de notre travail de recherche, ces différentes hypothèses ont évolué, constituant ainsi le fondement de notre démonstration scientifique que nous abordons dans le premier chapitre.

Notre **positionnement théorique** se fonde sur les **travaux** de **H. Savall –V.Zardet** (1992)⁴¹, **D. Bessire** (1995)⁴², **G. Naro** (1998, 2010)^{43 et 44}, **M. Bollecker** (2000)⁴⁵ et ceux de **T. Nobre** (2001)⁴⁶, **N. Berland** (2002, 2004, 2008)^{47, 48 et 49}, **B. Pigé** (2008)⁵⁰.

Le cadre théorique principalement mobilisé est celui du contrôle de gestion socio-économique, dont les principes sont exposés dans le chapitre quatre.

⁴⁰ Savall H., Zardet V., *Recherche en Sciences de gestion : Approche qualimétrique – observer l'objet complexe*, Economica, Paris, 2004.

⁴¹ Savall H., Zardet V., *le nouveau contrôle de gestion*, Editions comptables Malesherbes et Eyrolles, 1992.

⁴² Bessire D. *Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement*, Revue Française de Gestion, novembre-décembre 1995, pp. 38 - 54.

⁴³ Naro G., *La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportement de la gestion budgétaire*, revue comptabilité-contrôle –audit, tome 4, vol 2, septembre 1998.

⁴⁴ Naro G., in *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, sous la direction de Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion sociale en quête de fondements théoriques et méthodologiques*, Eyrolles, Paris, 2010.

⁴⁵ Bollecker M., *Contrôleur de gestion : une profession à dimension relationnelle ?* Actes AFC 21^{ème} congrès, 2000, pp. 181 - 202.

⁴⁶ Nobre T., *Le contrôleur de gestion de la PME*, comptabilité-contrôle-audit, tome7, volume 1, mars 2001, pp. 129 - 146.

⁴⁷ Berland N., *Comment peut-on gérer sans budget ?*, Congrès des IAE, Paris, septembre 2002.

⁴⁸ Berland N., *La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique*, Finance, contrôle, stratégie, décembre 2004, pp. 37-58.

⁴⁹ Berland N., *Peut-on gérer sans budget ?*, in Géraldine Schmidt, *Le management, fondements et renouvellements*, Editions sciences humaines, septembre 2008, pp. 195-200.

⁵⁰ Pigé B., « *Management et contrôle de gestion (DSCG3)* », Revue fiduciaire, 2008.

Notre **travail de recherche** vise l'**étude** de l'**influence** de la fonction contrôle de gestion et du **rôle du contrôleur de gestion** sur la **prise de décision**, et les **outils** notamment de gestion budgétaire **ainsi que** les **influences respectives** entre **contrôleurs de gestion** et **acteurs opérationnels** notamment dans la gestion des activités.

Pour ce faire, nous **analysons** dans un premier temps les **résultats** d'une **recherche-intervention** de **neuf ans** menée **dans** notre **propre service** dans un organisme de Recherche-développement, en tant que contrôleur de gestion ayant **mis en place** un **système** de **contrôle de gestion des activités plus proche des opérationnels**. Il s'agit donc **également** d'une **auto-observation**, avec un souci de distanciation pour analyser nos pratiques.

Ces premiers **résultats** sont **complétés** par ceux d'une **recherche-intervention** menée dans **six entreprises** de **deux secteurs d'activité** et de **tailles différents** :

- dans le **secteur des services** : une organisation de 4000 personnes dans le secteur du conseil et de la formation, trois de respectivement 133, 250 et 710 personnes dans celui de la santé, et une de 660 personnes dans celui de la sécurité électronique.
- dans le **secteur de l'industrie** : une entreprise de 280 personnes dans l'électricité industrielle.

Dans un premier temps, nous **étudions** des **outils de contrôle de gestion socio-économique conçus et utilisés** tels que : des balances économiques de projets d'activités immatérielles, le calcul du coût complet d'activités, le pilotage de ces dernières par le biais d'un indicateur de « contribution horaire à la valeur ajoutée sur charges variables ». **Puis**, dans un deuxième temps, nous **examinons** le **développement** du **couplage entre contrôle de gestion et stratégie**, dans un **contexte d'évolution des relations interpersonnelles** entre le **contrôleur de gestion** et les **acteurs opérationnels hiérarchiques et non hiérarchiques**. Leur analyse nous amène à développer la place de l'équipe, très présente dans la théorie du contrôle de gestion socio-économique, cadre de notre recherche.

La littérature est très importante sur **l'organisation des équipes** qui, face à des environnements de plus en plus instables, doivent être flexibles, réactives et créatives. Pour Langevin⁵¹, la création et le fonctionnement des équipes n'est pas sans poser de problèmes, il est donc nécessaire d'identifier leurs facteurs de performance. Les résultats de son étude menée sur la perception par les managers des facteurs de performance des équipes, indiquent que les

⁵¹ Langevin P., *Quels facteurs de performance pour quels types d'équipe ? L'avis des managers*, 25ème congrès de l'AFC "Normes et mondialisation", Orléans, mai 2004.

facteurs les plus importants sont : des objectifs clairs, des relations de confiance dans les équipes et des compétences des participants. **Les moins importants** sont « *les systèmes de suivi de la performance, d'évaluation-rétribution, des règles de fonctionnement de l'équipe et les ressources mises à disposition* ». Il s'agit donc d'une préférence pour des facteurs informels par rapport à des facteurs formels et ce, dans toutes les sortes d'équipes.

Nous partageons *a priori* sa vision en ce qui concerne les facteurs de performance des équipes les plus importants. Concernant les facteurs informels, l'étude de nos terrains d'observation scientifique devrait nous permettre de valider ou non le rôle important de la dimension informelle.

Langevin **identifie** donc une **équipe** comme « un **groupe socialement identifié d'individus, interdépendants et co-responsables**, réunis pour réaliser une activité. ». Pour Cohen et Bailey⁵², Guzzo et Dickson⁵³ et Hackman⁵⁴, l'**interdépendance** se traduit par l'association des compétences, des pratiques et des procédés matériels et immatériels divers. Cette définition sera la base de notre analyse des relations interpersonnelles entre le contrôleur de gestion et les opérationnels⁵⁵ qu'ils soient hiérarchiques ou non.

Nos **différents terrains d'observation scientifique** proviennent certes de « **l'opportunisme méthodique** » au sens de Girin⁵⁶, mais **également** d'un **choix éclairé** puisque notre **objectif** est d'**analyser** si le **rôle du contrôleur de gestion dégagé par l'auto-observation** de nos pratiques est **identique ou non à celui observé** dans des entreprises d'autres secteurs et de tailles différentes. C'est pourquoi le secteur des services est très présent dans notre travail de recherche, puisqu'il possède des spécificités et une problématique particulièrement intéressante, pour l'exploration du thème du contrôle de gestion et plus spécifiquement celui du rôle du contrôleur de gestion. En effet, comme l'indiquent Ducrocq, Gervais et Herriau⁵⁷ à partir des travaux de V. Malleret⁵⁸, les activités de services sont « *des processus de production ayant un point de contact physique entre le client et le processus et fournissent des biens intangibles ; à ce point de contact, la production et la consommation sont simultanées* ». Pour ces auteurs,

⁵² Cohen S.G., Bailey D.E., *What makes teams work: group effectiveness research from the shop floor to the executive suite*, Journal of Management, 1997, Vol 23, N°3, pp. 239 - 290.

⁵³ Guzzo R.A., Dickson M.W., *Teams in organizations: recent research on performance and effectiveness*, Annual Review of Psychology, 1996, Vol 47, pp.307 - 338.

⁵⁴ Hackman J.R. *Work teams in organizations: an orienting framework*, In: Groups that work (and those that don't), J.R Hackman, ed(s), Jossey-Bass, San Francisco, 1990 pp.1 - 14.

⁵⁵ Le thème des relations interpersonnelles entre le contrôleur de gestion et les opérationnels, est émergeant dans la littérature et fait l'objet de publications, notamment, celles de Meyssonier F., Fernandez-Poisson in Berland N., Simon F-X, op cit.

⁵⁶ Girin J., Communication à la journée d'étude la recherche-action en action et en question, AFCET, Collège de systémique, École Centrale de Paris, 10 mars 1989.

⁵⁷ Ducrocq C., Gervais M., Herriau C., *Le contrôle de gestion des entreprises de services : une enquête sur l'état des pratiques*, 22^{ème} Congrès AFC, mai 2001, Metz.

⁵⁸ Malleret V., *Le contrôle de gestion des services*, in Löning H. et Pesqueux Y., *Le contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 1998.

cette définition est un problème pour le contrôle de gestion, surtout pour l'utilisation des outils de contrôle *a posteriori*. Nous analysons en quoi il l'est ou non pour le contrôleur de gestion.

Le contrôle est rendu plus complexe du fait que le contact, souvent personnel, entre prestataire et client introduit une plus grande variabilité dans la nature même du service que dans le cas de l'industrie. Ainsi, nous introduisons la **notion de servuction créée** par Eiglier et Langeard ⁵⁹ et ⁶⁰ pour **analyser** les **processus de création et de "fabrication" des services** qui ont des effets **sur** les modalités du contrôle. Cela nécessite de disposer d'un système d'information épousant davantage la diversité des ressources consommées par l'activité, appréhendant mieux le niveau des réalisations et l'impact sur la satisfaction du client, permettant de se comparer aux meilleures pratiques. En outre, du fait de la diversité des sociétés de services, il existe différentes pratiques de gestion et d'analyse de coûts, alors que les préoccupations dominantes devraient être centrées sur l'analyse de la valeur pour le client, et les calculs de coûts, plus orientés vers les catégories de clients que vers les produits.

Il en découle donc une **problématique des services** puisque ceux-ci ont parfois un caractère discrétionnaire, et donc une grande variabilité de sources de création de valeur qui imposent souvent une organisation en réseau pour faciliter la relation avec le client. C'est ce que nous abordons dans le chapitre 8 sur les relations interpersonnelles du contrôleur de gestion et des opérationnels.

En outre, notre objectif étant d'analyser le rôle du contrôleur de gestion dans une optique d'amélioration des performances des organisations, il est donc nécessaire comme le soulignent Ducrocq, Gervais et Herriau⁶¹ de privilégier des aspects de contrôle permettant une action anticipée sur la performance. Ainsi, la co-production du client n'est pas sans coût. Plus la prestation est immatérielle, plus la capacité du client à se faire comprendre par le prestataire est déterminante dans l'obtention du résultat.

La taille des organisations que nous avons étudiée s'échelonne de la PME à la grande entreprise. Ce choix n'est pas dû au hasard car la définition des caractéristiques des PME donnée par Nobre⁶² montre :

- **une forte disparité** ce qui conduit à un fort climat d'incertitude (Duchenaute⁶³, Julien⁶⁴, CEPME⁶⁵, Taddei et Coriat⁶⁶, Stanworth et Chapman⁶⁷, Forsyth⁶⁸, Commissariat général du

⁵⁹ Eiglier P., Langeard E., Mathieu V., *Marketing des services* in Encyclopédie de gestion, 2^{ème} éd., Economica, Paris, 1997, tome 2, p 1937 - 1948.

⁶⁰ Eiglier P., *La logique services. Marketing et stratégies*, Economica, Paris, 2010.

⁶¹ Ducrocq C., Gervais M., Herriau C., op. Cit.

⁶² Nobre T., *Le contrôleur de gestion de la PME*, comptabilité-contrôle-audit, tome7, volume 1, mars 2001, pp. 129 - 146.

⁶³ Duchenaute B., *Enquête sur les PME françaises*, Maxima, 1995.

⁶⁴ Julien P.A., *Pour une définition des PME*, dans *Les PME, bilan et perspectives*, GREPME-PE, Economica, 1994.

plan⁶⁹, Hirigoyen⁷⁰). Cette notion d'incertitude est très importante en contrôle de gestion puisque l'utilisation des outils de gestion est souvent un moyen de réduire l'incertitude dans les prises de décisions.

- la mesure de la taille de l'entreprise se fait fréquemment par l'effectif. En France l'effectif plafond pour définir une PME est de 500 personnes. Ceci met en évidence que quatre des sept terrains d'observation qui fondent notre travail de recherche sont des PME au sens de Nobre.

Le type de propriété et le degré d'indépendance n'ont pas été essentiels dans notre analyse.

Nobre propose également, à **travers** une **revue de la littérature**, de **déterminer** la **place** de la **fonction de contrôle de gestion dans les PME** : Pour **Marchesnay**⁷¹, le contrôle dans ce type d'entreprise est peu visible, du fait du rôle prépondérant du chef d'entreprise et la « non-différenciation des tâches ». **Fournier**⁷² considère que dans les PME, la fonction contrôle de gestion est fréquemment confondue avec la fonction financière. **Julien**⁷³ réduit la vision du contrôle de gestion à celle de gestion des opérations. Le contrôleur de gestion y est souvent très polyvalent alliant tâches comptables et/ou financières. D'autres auteurs ont une vision contingente des pratiques de contrôle de gestion dans les PME. Ainsi, certains auteurs expliquent la nature des outils de gestion utilisés dans les PME par la taille (Bajan-Banaszak⁷⁴, Fernandez⁷⁵), les caractéristiques de l'offre et la demande (Fernandez⁷⁶), le profil du chef d'entreprise (Chapellier⁷⁷). D'autres encore proposent une conception plus ingénierique en analysant spécifiquement des outils dans la PME tels que la démarche prévisionnelle (Chadefaux⁷⁸), les tableaux de gestion (Bescos⁷⁹), la gestion stratégique des coûts (Nobre⁸⁰), la comptabilité par activités (Ravignon⁸¹, Chauvey⁸²).

⁶⁵ CEPME, *Les PME et leurs dirigeants*, CEPME, service des études, 1991.

⁶⁶ Taddei D., Coriat B., *Made in France*, LGF, 1993.

⁶⁷ Stanworth J. et Chapman G.C. *Bolton 20 years on : the small firms in the 1990's*, Paul Chapman publishing, 1991.

⁶⁸ Forsyth G., Mount J., et Zingler T., *Entrepreneurship and small business development*, Prentice Hall Canada Inc, 1991.

⁶⁹ Commissariat Général du Plan, *La France, l'Europe, Xème plan : rapport de la sous-commission PME*, Commissariat général du plan, La Documentation française, 1989.

⁷⁰ Hirigoyen G., *La fonction financière dans les moyennes entreprises industrielles et familiales*, Revue française de gestion, N°44, janvier-février 1984, pp.23 - 31.

⁷¹ Marchesnay M., *ABC et CBA en TPE : CQFD dans mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*, Foucher, 1995, pp.377 - 389.

⁷² Fournier C., *Techniques de gestion de la PME*, Editions d'organisation, 1995.

⁷³ Julien op. Cit.

⁷⁴ Bajan-Banaszak G., *L'expert comptable et le conseil en gestion*, Revue française de comptabilité, N°249, octobre 1993, pp.95 - 101.

⁷⁵ Fernandez V., Picory C. et Rowe F., *Diversité, cohérence et pertinence des outils de gestion : le cas des PME de l'Ile-de-France*, 39^{ème} international council on small business world conference, Strasbourg, 27 - 29 juin 1994, pp.295 - 304.

⁷⁶ Fernandez V., Picory C. et Rowe F., *Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME*, Revue internationale des PME, 1996, vol 9, N°1, pp.79 - 102.

⁷⁷ Chapellier P., *Profils de dirigeants et données comptables de gestion*, Revue internationale des PME, 1997, vol.10, N°1, pp.13 - 43.

⁷⁸ Chadefaux M., Dandon O., et Langevin P., *Prévisions dans les PME*, Revue française de comptabilité décembre 1991, N°229, pp. 79 - 85.

⁷⁹ Bescos P.L., *Les tableaux de gestion du CNC : un nouvel outil de diagnostic pour les PME*, Revue française de comptabilité, septembre 1991, N°226, pp.41 - 52.

Notre travail de recherche se propose, à travers l'analyse des résultats issus de nos terrains d'observation scientifique, de positionner nos résultats par rapport aux cadres de ces auteurs.

Nobre conclut que dans tous ces travaux, le contrôleur de gestion reste peu abordé ; il présente donc à travers une revue de la littérature sur l'évolution du contrôle de gestion, les caractéristiques des contrôleurs de gestion de PME. Il met en évidence que depuis peu, le contrôle intègre des aspects socio-politiques, ce qui permet d'appréhender les comportements des acteurs et les « contextes organisationnels ».

Dans cette phase de transition le contrôleur de gestion occupe donc une **place** singulière **d'acteur et objet du changement**. Nous entendons inscrire notre recherche dans ce courant de pensée.

La démonstration de notre thèse se présente **en deux parties**. Dans la première partie, nous exposons **l'objet et la méthodologie de la recherche**. Cette partie se subdivise en quatre chapitres. Le premier chapitre présente la **problématique et l'objet** de la recherche et le deuxième chapitre, la **méthodologie** utilisée. Le chapitre troisième aborde le **contexte général d'évolution** du **contrôle de gestion** alors que le quatrième chapitre s'attache à présenter le **concept** et les **outils de contrôle de gestion socio-économique**.

Dans la **deuxième partie** de notre thèse, nous nous intéressons au **rôle du contrôleur de gestion** à travers l'analyse de **ses outils** ainsi que l'**évolution** de **ses relations interpersonnelles avec** les **autres groupes d'acteurs**.

Les chapitres 5, 6, 7 et 8 rythment cette partie. Les cinquième, sixième et septième chapitres exposent les **résultats et les premiers effets** de l'**expérimentation** du **contrôle de gestion socio-économique** dans **différentes organisations**. Le huitième chapitre s'attache à comparer **les résultats d'expérimentation et ceux de la littérature**.

⁸⁰ Nobre T., *La gestion stratégique des coûts dans la petite entreprise*, Revue française de comptabilité, juillet 1997, N°291, pp.19 - 28.

⁸¹ Ravignon L., Bescos P.L., *La méthode ABC/ABM : piloter efficacement une PME*, Editions d'organisation, 1998.

⁸² Chauvey J.N., *La méthode ABC à l'épreuve des faits : application aux PME*, Revue française de comptabilité, novembre 1997, N°294, pp.41 - 52.

PREMIERE PARTIE : OBJET ET METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE

CHAPITRE 1 - PROBLEMATIQUE ET OBJET DE LA RECHERCHE	27
CHAPITRE 2 - METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE	55
CHAPITRE 3 - LE CONTEXTE GENERAL D'EVOLUTION DU CONTROLE DE GESTION	83
CHAPITRE 4 - CONCEPT ET OUTILS DE CONTROLE DE GESTION SOCIO- ECONOMIQUE	119

CHAPITRE 1 - PROBLEMATIQUE ET OBJET DE LA RECHERCHE

1.1. LA PROBLEMATIQUE.....	28
1.2. OBJET DE LA RECHERCHE	29
1.3. LES ENJEUX THEORIQUES ET PRATIQUES DE LA RECHERCHE	33
1.4. L'HYPOTHESE CENTRALE.....	42
1.5. LE CHAMP DE LA RECHERCHE.....	43
1.6. LE CORPS D'HYPOTHESES	49
CONCLUSION DU CHAPITRE 1	54

Dans ce premier chapitre nous exposons la problématique et l'objet de notre recherche. La problématique expose le sujet proposé, son intérêt, sa contribution aux plans théorique et pratique, son originalité, ainsi que la manière envisagée pour le traitement du sujet. ... Elle décrit l'objet et le champ de la recherche. (Savall-Zardet , 2004)⁸³.

En ce qui concerne la définition de l'objet, nous avons retenu celle proposée par Savall-Zardet⁸⁴ pour qui, l'objet est souvent confondu avec le champ ; or, ce dernier n'est pas propre à une discipline ; à titre d'exemple, le champ de l'être humain est aussi bien examiné par la sociologie ou l'économie que par notre discipline la gestion. L'objet désigne ce qui est étudié à l'intérieur du champ et en sciences de gestion il est souvent immatériel et permet de distinguer le chercheur en gestion de ceux d'autres disciplines par sa capacité à expliciter des problèmes théoriques et pratiques qui se posent aux praticiens des organisations.

Nous abordons donc dans un premier temps la problématique de notre recherche.

1.1. LA PROBLEMATIQUE

Dans un environnement de plus en plus marqué par les mutations technologiques et l'internationalisation des marchés, les organisations deviennent plus transversales. Certaines organisations semblent adopter ainsi des structures plates c'est-à-dire moins hiérarchiques et plus transversales favorisant les liens entre les différents services de l'entreprise en déléguant plus de pouvoirs aux opérationnels. Ces structures et les comportements des opérationnels permettent de mieux irriguer le système organisationnel en encourageant la rapidité et la qualité des échanges d'informations entre les différents acteurs de l'entreprise qui n'avaient pas vocation à travailler ensemble auparavant.

Ceci entraîne des répercussions au sein des organisations sur la **fonction** de contrôle de gestion et sur le **rôle** du contrôleur de gestion.

Ainsi, **ce dernier** voit son **métier évoluer**, son **champ d'intervention s'élargir vis-à-vis de l'application d'outils de contrôle de gestion** comme ceux utilisés pour le pilotage des activités qui intègrent davantage la dimension humaine ; **des relations interpersonnelles** qui se développent rapidement, que le contrôleur de gestion a pour mission de fédérer en se rapprochant des responsables et des acteurs opérationnels tout en respectant leur autonomie et en orientant leurs comportements afin d'assurer la réalisation des objectifs généraux de l'organisation fixés par la stratégie. Le **contrôleur de gestion** devient ainsi, un **conseiller**, un **médiateur** et un **animateur auprès de la Direction générale et des acteurs opérationnels**.

Nous nous situons dans la même ligne de pensée que Solle⁸⁵, ainsi que celle de Meyssonier et Fernandez-Poisson⁸⁶, pour lesquels la perception de l'entreprise s'affirme actuellement dans plus de

⁸³ Savall H., Zardet V., *Recherche en Sciences de gestion : Approche qualimétrique – observer l'objet complexe - Economica, Paris, 2004.*

⁸⁴ Savall H., Zardet V., *op. cit.*, p.34.

⁸⁵ Solle, G., *Concilier autonomie et contrôle : l'apport de L'ABC , Actes de l'AFC, Metz, 2001, p. 1039-1061.*

transversalité et renforce le paradoxe suivant : laisser plus d'autonomie aux acteurs tout en orientant leurs comportements.

De cette problématique découle la description de l'objet de notre recherche.

1.2. OBJET DE LA RECHERCHE

Il s'agit donc à travers cette problématique, d'analyser le **rôle du contrôleur de gestion** dans un contexte de contrôle de gestion décentralisé. Nous étudions le rôle du contrôleur de gestion sous trois angles : **l'utilisation et la conception d'outils de contrôle de gestion**, sa **contribution** à la **mise en place d'un contrôle de gestion plus proche des opérationnels** et l'étude de ses **relations interpersonnelles** avec les **opérationnels**.

En ce qui concerne l'utilisation et la conception d'outils de contrôle de gestion, nous nous intéressons aux **outils qui intègrent davantage la dimension humaine**.

L'analyse de la **contribution** du **contrôleur de gestion** à la **mise en place d'un contrôle de gestion plus proche des opérationnels**, s'effectue quant à elle à partir du concept et des outils de **contrôle de gestion socio-économique** dont nous exposons les principes dans le quatrième chapitre.

Pour ce qui est de l'examen des **relations interpersonnelles**, il s'agit notamment de mettre en évidence le degré d'implication des acteurs opérationnels dans la réalisation des objectifs généraux de l'organisation fixés par la stratégie.

L'objet de notre recherche est **l'évolution du rôle du contrôleur de gestion** dans le contexte plus global de l'évolution de la fonction contrôle de gestion.

Nous étudions l'influence du contrôleur de gestion dans la mise en place d'un système de gestion des activités, ainsi que son impact sur la prise de décision et les influences respectives entre contrôleurs de gestion et acteurs opérationnels, hiérarchiques et non hiérarchiques qui en découlent dans des entreprises de différentes tailles et secteurs de l'économie.

Afin de clarifier notre pensée, nous avons segmenté l'objet de notre recherche en thèmes. Ainsi, la détermination du rôle du contrôleur de gestion dans un contexte de contrôle de gestion décentralisé, nous amène à aborder le thème de la centralisation-décentralisation, celui de la

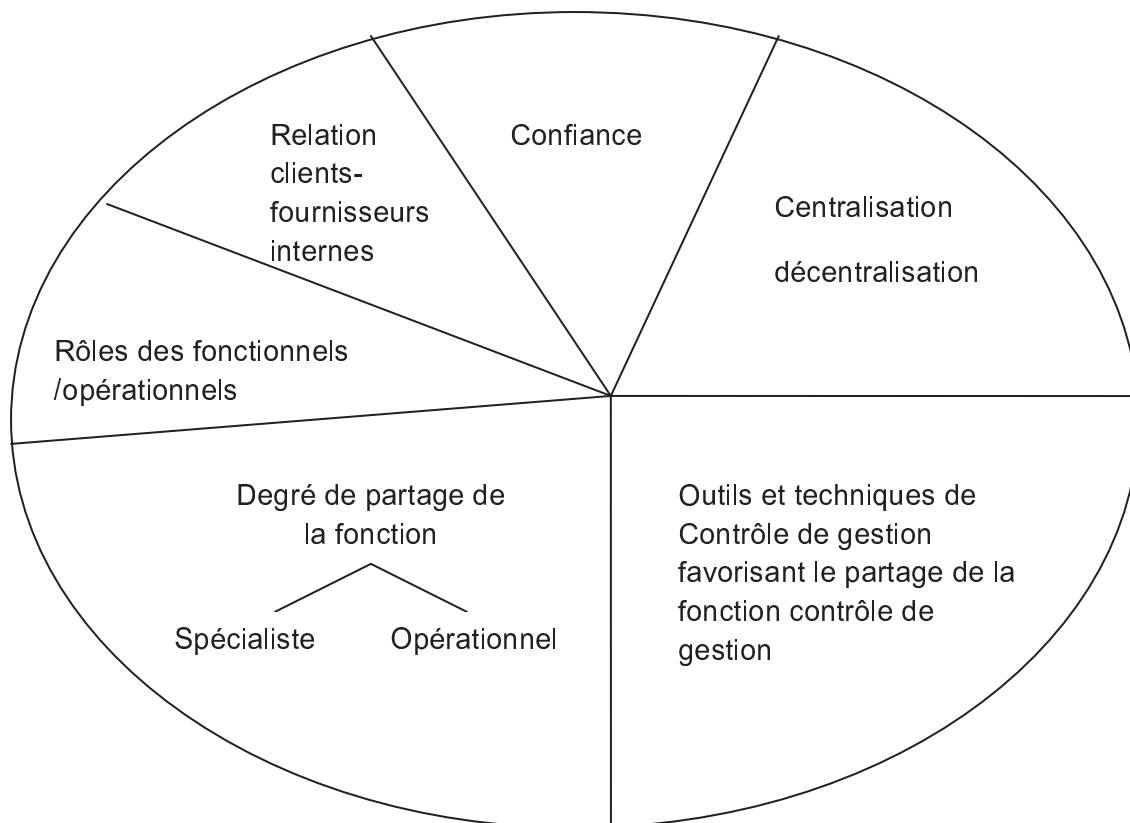
⁸⁶ Meyssonier F., Fernandez-Poisson D., *La réduction des coûts, enjeu majeur du contrôle de gestion*, in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010.

confiance ainsi que celui du degré de partage de la fonction contrôle de gestion entre spécialistes et opérationnels.

L'étude du rôle du contrôleur de gestion dans l'utilisation et la conception d'outils de contrôle de gestion nous conduit à analyser le thème des outils et techniques de contrôle de gestion favorisant le partage de la fonction contrôle de gestion.

L'analyse de la contribution du contrôleur de gestion à la mise en place d'un contrôle de gestion plus proche des opérationnels et l'examen de ses relations interpersonnelles avec les opérationnels, nous orientent vers les thèmes de la relation clients-fournisseurs internes, ainsi que la mise en évidence du partage des rôles entre fonctionnels et opérationnels. Ces thèmes sont mis en évidence dans la figure 1 suivante.

Figure 1 : Les principales composantes de notre problématique



1.2.1. LE ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION ET LES OUTILS ET LEUR INFLUENCE SUR LA PRISE DE DECISION :

Nous étudions l'influence de la fonction contrôle de gestion et du rôle du contrôleur de gestion sur la prise de décision à travers les outils utilisés.

Ainsi, parmi les nombreux outils de contrôle de gestion, nous avons eu l'opportunité d'étudier le rôle du contrôleur de gestion à travers l'utilisation et la conception d'outils plus qualitatifs et moins financiers tels que :

- des balances économiques de projets d'activités immatérielles et l'évaluation de leurs effets,
- le calcul du coût-valeur des activités et le pilotage de ces dernières par le biais de l'indicateur de « contribution horaire à la valeur ajoutée sur charges variables »,
- le développement d'un couplage contrôle de gestion-stratégie par la mise en place de **plans d'actions prioritaires budgétés**, l'amélioration du tableau de bord du dirigeant.

Ceci nous amène aux questions suivantes :

En quoi les outils de contrôle de gestion modifient-ils le rôle du contrôleur de gestion dans la relation clients-fournisseurs avec les autres acteurs ?

En quoi le contrôleur de gestion peut-il améliorer la qualité des prises de décisions des dirigeants, des encadrants et du personnel de base?

Le contrôleur de gestion étant l'architecte du système de contrôle dans l'entreprise, quel est son rôle sur la qualité du système d'informations, comme par exemple la fiabilité du système d'informations comptables sur lequel se fonde le contrôle de gestion ?

1.2.2. LE ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION DANS LA MISE EN PLACE D'UN CONTROLE DE GESTION PLUS PROCHE DES OPERATIONNELS

Nous étudions le rôle du contrôleur de gestion dans la mise en place d'un contrôle de gestion **intégrant davantage la dimension humaine**, notamment dans le secteur des activités de services, dont la problématique a été soulignée en introduction. Selon Bancel-Charensol et

Jougleux⁸⁷, ainsi que Gervais⁸⁸, les services ont une incidence sur les modalités de contrôle à mettre en œuvre du fait de leur système de production interactif.

La maîtrise de la performance nécessite alors de disposer d'un système d'information épousant davantage la diversité des ressources consommées par l'activité, appréhendant mieux le niveau des réalisations et l'impact sur la satisfaction du client, permettant également de se comparer aux meilleures pratiques.

Ainsi, ce sont les compétences techniques et relationnelles du prestataire et les compétences techniques du client qui font la valeur du service. De ce système, l'incertitude est la plus grande puisqu'il dépend de la disponibilité et des compétences du personnel en contact et de l'attitude du client.

Le tableau suivant résume le point de vue que nous venons de développer :

Tableau 1 : Différence entre les produits et les services (adapté de Norman 1992⁸⁹)

Produits	Services
<ul style="list-style-type: none">- Tangibles- Peuvent être démontrés avant l'achat - Peuvent être stockés- La production a lieu avant la consommation- Le vendeur garantit le produit - La production, la vente et la consommation ont lieu dans différentes locations- Peuvent être transportés	<ul style="list-style-type: none">- Intangibles- Difficulté de faire une démonstration (indisponibilité) - Impossibilité de stockage- Production et consommation simultanées - Client et vendeur participent à la production du service- Production, consommation et parfois vente dans la même location - Le service ne peut être transporté, mais le prestataire peut se déplacer chez le client

Ce tableau fait apparaître notamment qu'il existe une co-production du service entre le prestataire et le client. Cette notion de service renvoie à la notion de servuction qui sera développée ultérieurement dans ce chapitre (cf. page 17). Ainsi la co-production évoquée précédemment modifie les relations clients-fournisseurs entre le contrôleur de gestion et les acteurs opérationnels, que nous abordons dans le paragraphe suivant.

⁸⁷ Bancel-Charensol L., Jougleux M., De la valeur dans les services, Actes des 14èmes journées nationales des IAE, Nantes, 1998, tome 1, p.459 à 474.

⁸⁸ Gervais M., Contrôle de gestion des activités de services, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009.

⁸⁹ Norman R., Service management, Liber, Stockholm, 1992.

1.2.3. LES RELATIONS INTERPERSONNELLES INTRA-ENTREPRISE DU CONTROLEUR DE GESTION

Selon Bollecker⁹⁰ et Casta⁹¹, l'information financière, de par ses imperfections, ne permet pas la régulation des comportements favorisée dans le système de contrôle de gestion traditionnel. Ainsi, plus les coûts sont inmaîtrisables, plus l'incitation des acteurs à atteindre les objectifs financiers s'affaiblit.

Sur ce point, notre travail de recherche s'attache à analyser les relations interpersonnelles entre les opérationnels et le contrôleur de gestion en termes de rôle et de fonction. Ainsi, nous nous intéressons aux remontées d'informations des opérationnels vers le contrôleur de gestion et au pilotage transversal de ces informations. En effet, la relation existe également dans l'autre sens, il s'agit donc d'étudier les influences respectives entre contrôleurs de gestion et acteurs opérationnels.

1.3. LES ENJEUX THEORIQUES ET PRATIQUES DE LA RECHERCHE

Dans un premier temps nous exposons les enjeux théoriques de notre recherche puis, dans un deuxième temps les enjeux pratiques

1.3.1. LES ENJEUX THEORIQUES

Nous menons une réflexion sur l'évolution de la discipline contrôle de gestion, la fonction et le rôle du contrôleur de gestion. Notre recherche propose une approche combinée rôle-fonction.

L'enjeu de notre recherche est d'apporter une modeste contribution à l'évolution théorique du contrôle de gestion, en abordant le thème du rôle du contrôleur de gestion qui, à notre connaissance, commence seulement à émerger dans la littérature, laquelle se trouve davantage axée sur la fonction du contrôle de gestion que sur le rôle du contrôleur de gestion, au travers notamment des travaux de Danziger⁹², de Bollecker⁹³ et ⁹⁴, Burns et Baldvinsdottir⁹⁵, Byrne et Pierce⁹⁶.

⁹⁰ Bollecker M., *Les contrôleurs de gestion : des hommes de liaison ?*, Cahier de recherche N° 2001-07.

⁹¹ Casta J-F., *Incertitude et comptabilité*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009.

⁹² Danziger R., *Contrôleur de gestion*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009.

⁹³ Bollecker M., *La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives*, Revue comptabilité-contôle et audit 2007, vol. 13, tome 1, pp.87-106.

Ceci nous conduit à définir le cadre et le positionnement théorique de notre travail d'investigation.

1.3.2. LE CADRE ET LE POSITIONNEMENT THEORIQUES

Nous exposons dans ce paragraphe, le cadre théorique relatif à l'évolution du contrôle de gestion et à celle du rôle du contrôleur de gestion, puis, à partir des travaux de quelques auteurs déterminés qui ont déjà abordé cette question, nous confrontons nos propres observations à leurs propos.

1.3.2.1. LA CADRE THEORIQUE RELATIF A LA FONCTION CONTROLE DE GESTION

Le cadre théorique de notre investigation se fonde dans un premier temps sur l'évolution du contrôle de gestion avant d'aborder celle du rôle du contrôleur de gestion.

1.3.2.1.1. L'ÉVOLUTION DU CONTROLE DE GESTION

De nombreux auteurs ont mis en évidence que la fonction contrôle de gestion fait l'objet de **profondes mutations** (Giard⁹⁷, 1990 ; Maeder⁹⁸, 1991 ; Evraert et Mévellec⁹⁹, 1991 ; Lorino¹⁰⁰, 1996 ; Bouquin¹⁰¹ et ¹⁰², 2007, 2008 ; Van Der Ghinst¹⁰³, 1995 ; Zimnovitch¹⁰⁴, 1999 ; Nobre¹⁰⁵, 2001 ; Colasse¹⁰⁶, 2009, Berland et Simon¹⁰⁷, 2010 ; Berland et De Rongé¹⁰⁸, 2010).

⁹⁴ Bollecker M., *L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion*, *Revue comptabilité-contrôle et audit* 2009, vol. 15, pp.133-157.

⁹⁵ Burns J., Baldvinsdottir G., *An institutional perspectives of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis*, *European Accounting Review*, déc. 2005, vol 14, issue 4, pp.725-757.

⁹⁶ Byrne S., Pierce B., *Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants*, *European accounting review*, vol.16, N°3, 2007, pp.469-498.

⁹⁷ Giard V., *Une comptabilité de gestion en crise*, dans *Gestion industrielle et mesure économique*, *Economica*, 1990, p.135-150.

⁹⁸ Maeder R., *De nouvelles missions pour le contrôle*, *Revue française de gestion*, janvier-février 1991, p.58-60.

⁹⁹ Evraert P. Mevellec P., *Les systèmes de coût par activités, réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion*, *Revue française de gestion*, janvier-février 1991, p.91-102.

¹⁰⁰ Lorino P., *Le contrôle de gestion stratégique*, *Dunod*, 1996.

¹⁰¹ Bouquin H., *Les fondements du contrôle de gestion*, *PUF*, 3^{ème} édition Mars 2007.

¹⁰² Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, 8^{ème} édition, *PUF*, Paris, 2008.

¹⁰³ Van der Ghinst T.P., *Le nouveau contrôle de gestion*, *Echanges*, 1995, N°114, p.5-15.

¹⁰⁴ Zimnovitch H., *La recherche historique en contrôle de gestion*, dans *faire de la recherche en contrôle de gestion*, *Vuibert*, 1999, p.161-173.

¹⁰⁵ Nobre T., *Le contrôleur de gestion de la PME*, *comptabilité-contrôle-audit*, tome7, volume 1, Mars 2001, p. 129 à 146.

¹⁰⁶ Colasse B., *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2^{ème} édition, *Economica*, Paris, 2009

¹⁰⁷ Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, *Eyrolles*, Paris, 2010.

¹⁰⁸ Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, *Pearson*, 2010.

Certains proposent des **visions rénovées** du contrôle de gestion (Savall-Zardet¹⁰⁹ et ¹¹⁰, (1992, 2008); Teller¹¹¹, (1993) ; Naro (1998)¹¹², Kaplan et Norton¹¹³ et ¹¹⁴, 2001, 2004; Berland (2002)¹¹⁵ Bourguignon¹¹⁶, (2003) Davila et Foster¹¹⁷, 2007 ; Merchant et Van der Stede¹¹⁸, 2007...). D'autres, comme Zécri¹¹⁹ et Jordan¹²⁰, établissent un **constat sur certaines lacunes** du contrôle de gestion.

Les travaux de Simon¹²¹ sur le modèle organisationnel de prise de décision et ceux de Crozier et Friedberg¹²², considérant la structure comme un système social, ont permis d'influencer fortement la place et l'optique données au contrôle de gestion. En effet, l'enrichissement des tâches, la délégation et la décentralisation du pouvoir et des décisions, l'introduction de la dimension qualitative, **modifient les utilisations du contrôle de gestion** qui passe alors : d'un **contrôle de régularité**¹²³, c'est à dire qui s'assure de la conformité à des normes avec éventuellement des sanctions pour les individus, à un **contrôle d'efficacité**, source de conseil pour améliorer les performances de l'entreprise et demandant aux acteurs une plus grande responsabilisation et autonomie.

D'un contrôle ex-post qui vérifie un passé, à un suivi permanent pour aider avant, pendant et après l'action, il devient alors un outil de communication entre les collaborateurs.

Nous avons souligné précédemment que pour Burlaud¹²⁴, le contrôle de gestion constitue un des éléments essentiels pour la régulation interne et le pilotage des activités dans le sens de la réalisation de l'objectif commun.

¹⁰⁹ Savall H.-Zardet V., *le nouveau contrôle de gestion*, Editions comptables Malesherbes et Eyrolles, 1992.

¹¹⁰ Savall H., Zardet V., *Le concept de coût-valeur des activités. Contribution de la théorie socio-économique des organisations*, Revue Sciences de Gestion-Management Sciences-Ciencias de Gestión, France, avril 2008.

¹¹¹ Teller R., *Comptabilité et contrôle, éléments de réflexion pour un état de l'art*, Actes des journées des IAE, 1993.

¹¹² Naro G., *La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire*, revue comptabilité-contrôle-audit, sept 98, tome 4, vol 2.

¹¹³ Kaplan R.S., Norton D.P., *The strategy focused organizations*, Harvard business school press, 2001.

¹¹⁴ Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategy maps converting intangible assets into tangible outcomes*, Harvard business school press, 2004.

¹¹⁵ Berland N., *Comment peut-on gérer sans budget ?*, congrès des IAE, Paris, septembre 2002.

¹¹⁶ Bourguignon A., " Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure " : la dimension idéologique du "nouveau" contrôle de gestion, - n° spécial Revue CCA, mai 2003, tome 9, vol 1.

¹¹⁷ Davila A., Foster G., *Management control system in early stage startup companies*, The accounting review, 2007, vol 82, N°4, pp.907-938.

¹¹⁸ Merchant, K.A., Van der Stede W.A., *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives*, Prentice hall, financial times 2007.

¹¹⁹ Zécri J-L., *Processus budgétaire : motifs d'insatisfaction*, actes congrès AFC, Angers, 2000, p.1018-1031.

¹²⁰ Jordan H., *Pratique de la gestion prévisionnelle en France en 1986*, Revue Echanges, 4^{ème} trimestre 1986, N°77, pp.1-9.

¹²¹ Simon H., *Theories of Decision-Making in Economics and Behavioral Science*, American Economic Review, 1959, 49, n°1, pp.253-283.

¹²² Crozier M., Friedberg L'acteur et le système, Seuil, Paris, 1977.

¹²³ Ennajem C., *Réflexion sur la mise en place d'un contrôle de gestion innovant dans une activité de services. Mémoire pour le diplôme d'études approfondies de gestion socio-économique des entreprises et des organisations*, septembre 2001, p.28.

¹²⁴ Burlaud A., *Les métiers du contrôleur de gestion*, cahiers français N°243, La documentation française 1988, p.16-17.

Oriot¹²⁵ quant à lui, observe que face à un contexte économique défavorable, le contrôle de gestion « [est] descendu très bas dans les organisations ces dernières années, [et qu'il a] atteint les niveaux opérationnels ».

Dans ce contexte, les opérationnels deviennent comptables de leurs faits et gestes dans une action collective. Selon Bouquin¹²⁶ face à cette constatation, il est nécessaire **d'orienter** les comportements des personnes faisant preuve d'initiative et d'autonomie et **non de contrôler** seulement les délégations. Le contrôle de gestion n'est donc plus réservé à un expert « surveillant évaluateur » au service d'un hiérarchique (Lorino¹²⁷), ce qui nous conduit à l'évolution du rôle du contrôleur de gestion.

1.3.2.1.2. L'ÉVOLUTION DU RÔLE DU CONTRÔLEUR DE GESTION

De cet état des lieux de la fonction de contrôle de gestion, nous identifions les auteurs qui abordent dans leurs écrits, le rôle du contrôleur de gestion : Savall-Zardet (1992)¹²⁸, Bessire (1995)¹²⁹, Löning et Pesqueux (1998)¹³⁰, Bouquin et Pesqueux (1999)¹³¹, Bollecker (2000, 2001, 2008)^{132, 133} et ¹³⁴, Nobre (2001)¹³⁵, Berland¹³⁶ (2007), Pigé (2008)¹³⁷.

Depuis une vingtaine d'année, l'incertitude organisationnelle est telle que certains s'interrogent sur la fin de l'autorité hiérarchique (P.F Drucker¹³⁸), ou sur la réalité des frontières. (P. Besson¹³⁹). La délégation de la prise de décision est alors favorisée par l'abandon de la spécialisation par fonctions qui permet la diminution progressive de la distinction entre personnel hiérarchique et fonctionnel. Cette constatation influence donc fortement la position et le rôle du contrôleur de gestion.

¹²⁵ Oriot F., *Articulations entre décisions individuelles et décisions collectives : une typologie des finalités du contrôle de gestion*, 2^{ème} collection thématique pluridisciplinaire sur la Décision, Troyes, décembre 2000, tome 1, 7 et 8.

¹²⁶ Bouquin H., *Comptabilité de gestion*, éditions Economica, Paris, 5^{ème} édition, 2008.

¹²⁷ ECOSIP sous la direction de Cohendet P., Jacot J-H., Lorino P., *Cohérence, pertinence et évaluation*, Economica, Paris, 1996.

¹²⁸ Savall H., Zardet V., *Le nouveau contrôle de gestion*, Editions comptables Malesherbes, 1992.

¹²⁹ Bessire D., *Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement*, Revue Française de Gestion, novembre-décembre 1995, p. 38-54.

¹³⁰ Löning H., Pesqueux Y., *Contrôle de gestion*, Dunod, 1998.

¹³¹ Bouquin H., Pesqueux Y., *Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. Les vingt ans de l'AFC - mai 1999.*

¹³² Bollecker M., *Contrôleur de gestion : une profession à dimension relationnelle ? actes AFC 21^{ème} congrès, 2000, p. 181-202.*

¹³³ Bollecker M., *Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels : Une analyse empirique des mécanismes organisationnels de contrôle et du rôle des contrôleurs de gestion*, Thèse de Doctorat, Université Nancy 2, 2001.

¹³⁴ Bollecker M., *Les contrôleurs de gestion dans les établissements publics de santé*, Revue Echanges N°251, 2008.

¹³⁵ Nobre T., *Le contrôleur de gestion de la PME comptabilité-contrôle-audit*, Mars 2001, tome7, volume 1, p. 129-146.

¹³⁶ Berland N., *Contrôleurs et managers : les conditions d'une coopération efficace*, Echanges, N°239, 2007, pp.30-31.

¹³⁷ Pigé B., *Management et contrôle de gestion (DSCG3)*, Revue fiduciaire, 2008.

¹³⁸ Drucker P.F., *Post-capitalist society*, Harper-Collins, 1993.

¹³⁹ Besson P. et alii, *Dedans, Dehors - les nouvelles frontières de l'organisation*, Vuibert, Paris, 1997.

Ainsi, pour Löning et Pesqueux¹⁴⁰ (1998), le contrôleur de gestion peut soit fournir des chiffres et des études pour justifier les choix du décideur, soit fournir de l'information mais aussi aider à remettre en question les raisonnements, les certitudes et postulats du décideur.

Pour Solle¹⁴¹, la prise de décision du gestionnaire nécessite des informations complémentaires aux données « physico-financières ». Dans les structures plates, les décideurs accèdent directement à l'information comptable et les dispositifs de contrôle qui en découlent irriguent l'ensemble de l'organisation.

Nous mettons ainsi en évidence dans la littérature une certaine évolution du rôle du contrôleur de gestion. Nous allons développer l'évolution du rôle du contrôleur de gestion à travers la dimension des outils.

1.3.2.1.2.1. L'ÉVOLUTION DU RÔLE DU CONTRÔLEUR DE GESTION ET LES OUTILS

Le contrôle de gestion générant peu d'instruments d'analyse qualitative même si les tableaux de bord répondent partiellement à ce problème, le rôle du contrôleur de gestion est donc de palier cette carence lors de l'établissement de nouveaux outils ou indicateurs ou de leur mise à jour.

Toutefois, l'évolution majeure du rôle du contrôleur de gestion semble être dans l'évolution des outils de **contrôle budgétaire** (Covaleski, Evans, Luft et Shields¹⁴², 2007 ; Berland et Gervais¹⁴³, 2008). En effet, Zécéri¹⁴⁴, s'intéressant aux motifs d'insatisfaction liés au processus budgétaire, analyse différents auteurs sur ce sujet. En France, l'enquête de Jordan¹⁴⁵ étudie les motifs de mécontentement du processus budgétaire : les objectifs sont imposés aux responsables opérationnels par le supérieur hiérarchique ou définis par le contrôleur de gestion et pour 58% des responsables, le budget est une autorisation à dépenser même s'il existe quelques contraintes.

¹⁴⁰ Löning H., Pesqueux Y., 1998, *op cit.*

¹⁴¹ Solle G., *Concilier autonomie et contrôle : l'apport de l'ABC*, Actes de l'AFC, Metz, 2001.

¹⁴² Covaleski M., Evans J.H., Luft J. et Shields M.D., *Budgeting Research : three theoretical perspectives and criteria for selective integration*, in Chapman C.S., Hopwood A.G., Shields M.D., (eds.), Handbook of management accounting research, vol.1, Elsevier, 2007.

¹⁴³ Berland N., Gervais M., *A quoi ont rêvé (et n'ont pas rêvé) les chercheurs en contrôle durant les dix dernières années ? dix ans de recherche en contrôle*, Finance-Contrôle-Stratégie, juin 2008.

¹⁴⁴ Zécéri J-L., *Processus budgétaire : motifs d'insatisfaction*, Actes congrès AFC, Angers, 2000, p. 1018- 1031.

¹⁴⁵ Jordan H., *Pratique de la gestion prévisionnelle en France en 1986*, Revue Echanges, 4^{ème} trimestre 1986, N°77, p. 1-9.

Pour cet auteur, les entreprises font face à quatre difficultés majeures dont deux nous apparaissent importantes : le manque de formation des responsables opérationnels au contrôle de gestion et de modèles de simulation et la carence de suivi et d'analyse des réalisations.

Deux chercheurs américains, Kennedy et Dugdale¹⁴⁶ ont identifié six fonctions principales d'un budget :

- Un système d'autorisation ;
- Un moyen de prévoir ;
- Un moyen de planifier ;
- Un instrument de motivation ;
- Un moyen d'évaluer et de contrôler ;
- Une base d'informations pour les prises de décisions

Ces six fonctions, de par leur variété, font du budget une source de conflits peu faciles à résoudre.

Les travaux consacrés à ce sujet et référencés dans la revue Harvard Management Update¹⁴⁷ soulignent trois défauts des budgets traditionnels : absence de focalisation sur les indicateurs actuels de performance des affaires ; considération du personnel comme un centre de coût ; absence de proposition sur la gestion de son implication.

En conclusion de ces études sur le processus budgétaires, Zécri¹⁴⁸, s'inspirant des travaux d'Anthony¹⁴⁹, considère qu'il est nécessaire de travailler plus intensément sur les comportements humains. En effet, en 1965, R.N Anthony¹⁵⁰ présentait le contrôle de gestion comme le processus permettant aux managers de s'assurer que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans la réalisation des objectifs de l'organisation. En 1988¹⁵¹, il le définit comme le processus pour les managers d'influencer les autres membres de l'organisation dans la mise en œuvre des stratégies de l'organisation.

L'analyse de cet auteur nous amène donc à nous intéresser à l'évolution des relations interpersonnelles du contrôleur de gestion.

¹⁴⁶ Kennedy A. et Dugdale D., *Getting the most from budgeting*, Management accounting, February 1999, volume 77, p. 22-24.

¹⁴⁷ Harvard Management Update , *High-performance budgeting*, Harvard Management Update, january 1999, vol 4, p. 1-3.

¹⁴⁸ Zécri J-L., 2000, *op cit.*, p. 1018- 1031.

¹⁴⁹ Anthony R. N., *Planning and Control Systems, A Framework for Analysis*, Division of Research, Boston, Harvard University, 1965,

¹⁵⁰ Anthony R.N., 1965, *op cit.*

¹⁵¹ Anthony R.N., *The Management control function*, Harvard University Press, Boston, 1988.

1.3.2.1.2.2. L'ÉVOLUTION DU RÔLE DU CONTRÔLEUR DE GESTION ET LES RELATIONS
INTERPERSONNELLES

Cette analyse s'effectue autour de deux axes : le premier axe établit un constat sur l'état des relations interpersonnelles entre contrôleur de gestion et les opérationnels hiérarchiques ou non. Nous abordons les rôles respectifs des fonctionnels et des opérationnels, l'organisation des activités et la responsabilisation de ces différents acteurs. Le deuxième axe expose les conditions de leur coopération et les différentes formes de coopération existantes c'est-à-dire dans un premier temps, la coopération budgétaire notamment lors de l'élaboration des budgets et plus particulièrement la participation des opérationnels à l'élaboration des budgets. Puis dans un deuxième temps, la coopération stratégique qui peut exister entre le contrôleur de gestion et les acteurs opérationnels.

Nous nous appuyons sur différents concepts et cadres théoriques : le contrôle de gestion socio-économique, la confiance, les relations fonctionnels-opérationnels, puis nous abordons des travaux de chercheurs proches de notre problématique.

**1.3.2.2. LE CADRE THÉORIQUE RELATIF AU RÔLE DU CONTRÔLEUR
DE GESTION**

Nous avons tenté d'établir une **typologie** des **auteurs** sur le **contrôleur de gestion à partir de notre hypothèse centrale** et nous avons dégagé deux groupes d'auteurs : le premier pour lesquels le contrôleur de gestion n'est pas un thème de recherche principal mais néanmoins un thème abordé à un moment donné, brièvement ou indirectement ; le deuxième groupe d'auteurs qui ont fait du thème du rôle du contrôleur de gestion un thème central de recherche, dont nous confrontons les propos à nos propres constatations dans le huitième chapitre.

Le premier groupe est constitué de huit auteurs : cinq auteurs français et trois auteurs anglo-saxons :

- Bouquin et Pesqueux (1999)¹⁵² qui, à partir de l'analyse de l'évolution de la discipline du contrôle de gestion font émerger des remarques relatives au contrôleur de gestion ;
- Gervais (2009)¹⁵³, pour son analyse des motifs d'insatisfaction du processus budgétaire ;

¹⁵² Bouquin H., Pesqueux Y., 1999, *op cit.*

- Ducrocq, Gervais et Herriau (2001)¹⁵⁴, avec leur enquête sur l'état des pratiques de contrôle de gestion dans des entreprises de services ;
- Berland (2002)¹⁵⁵ qui n'aborde pas directement le rôle du contrôleur de gestion mais indirectement par ses recherches sur la gestion sans budget ;
- Pigé (2008)¹⁵⁶ qui met en exergue que le contrôleur de gestion « est à la fois prestataire de service et employé de son organisation ».

En ce qui concerne les auteurs anglo-saxons :

- Otley et Bisbe (2004)¹⁵⁷ mettent en évidence les aspects comportementaux du contrôle de gestion ;
- Hopwood (1972)¹⁵⁸ s'intéresse quant à lui à la dimension sociologique du contrôle de gestion ;
- Kaplan¹⁵⁹, dans le contexte de mutation du contrôle de gestion, montre qu'il est primordial de s'interroger sur les missions et les compétences des contrôleurs.

Le deuxième groupe se compose de six auteurs qui ont fait du contrôle de gestion un thème central:

- Chiapello¹⁶⁰ et ¹⁶¹ (1990) qui a réalisé deux enquêtes sur le rôle du contrôleur de gestion ;
- Savall-Zardet (1992)¹⁶² qui souhaitent rendre le contrôle de gestion **plus actif** et qui proposent de faire évoluer le rôle du contrôleur de gestion vers un rôle **d'aide à l'accroissement des performances**, prenant en charge de la formation, du conseil et de l'expertise ;
- Bessire (1995)¹⁶³ qui appréhende le rôle du contrôleur de gestion dans sa dimension stratégique et culturelle ;

¹⁵³ Gervais M., *Animation et gestion budgétaire, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009, p.30.*

¹⁵⁴ Ducrocq C., Gervais M., et Herriau C., *Le contrôle de gestion des entreprises de services : une enquête sur l'état des pratiques, 22^{ème} Congrès AFC, Metz, mai, 2001.*

¹⁵⁵ Berland N., *Comment peut-on gérer sans budget ? , congrès des IAE, Paris, septembre 2002.*

¹⁵⁶ Pigé B., 2008, *op cit.*

¹⁵⁷ Otley D.T., Bisbe J., *The effects of interactive use of management control systems on product innovation, Accounting organization and society, Volume 29, N°8, 2004, pp. 709-737.*

¹⁵⁸ Hopwood A.G. *An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation, journal of accounting research, supplement, 1972, pp. 156-182.*

¹⁵⁹ Kaplan R.S. *New roles for management accountants , journal cost management, Autumn. 1995.*

¹⁶⁰ Chiapello E., *contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ? , Echanges, n°92, 1990, pp.7-11.*

¹⁶¹ Chiapello E., *L'image du contrôle de gestion et du contrôleur en France, Echanges, n°92, 1990, pp.12-31.*

¹⁶² Savall H., Zardet V., 1992, *op cit.*

¹⁶³ Bessire D., 1995, *op cit., p. 38-54.*

- Naro (1998)¹⁶⁴ qui synthétise les différentes problématiques étudiées dans la littérature anglo saxonne sur les dimensions humaine et sociale du contrôle de gestion et plus particulièrement dans la gestion budgétaire ;
- Bollecker (2000)¹⁶⁵ qui étudie la dimension relationnelle du contrôleur de gestion ;
- Nobre (2001)¹⁶⁶ pour qui le contrôleur de gestion occupe une place particulière puisqu'il est à la fois acteur et objet du changement.

Nous sommes bien consciente qu'il existe d'autres auteurs qui ont travaillé sur les thèmes évoqués, toutefois, nous avons été amenée à faire des choix et exposons ici ceux qui nous paraissent les plus proches de notre hypothèse centrale.

1.3.3. LES ENJEUX PRATIQUES

Face à l'impératif de réactivité, qui engendre souvent une multitude de micro-décisions prises à tous les niveaux de l'entreprise et notamment au niveau opérationnel, le contrôle de gestion traditionnel à travers les outils proposés permet difficilement de réunir toutes les conditions pour responsabiliser le personnel ; il s'agit donc de voir en quoi la mise en place d'un contrôle de gestion plus proche des opérationnels permet de responsabiliser davantage les opérationnels.

Par ailleurs, les retombées possibles de cette recherche portent sur le contrôleur et sa fonction d'animateur auprès de la Direction générale et des acteurs opérationnels, et sa contribution à l'amélioration :

- de la qualité des relations internes ;
- de la qualité de la coopération opérationnels-fonctionnels (ou clients-fournisseurs internes) dans un contexte de conduite du changement ;
- de l'utilisation des outils de contrôle de gestion, ce qui constitue un défi majeur dans la plupart des entreprises.

Sur le plan des pratiques professionnelles, le rôle du contrôleur de gestion évolue-t-il vers une fonction de conseiller, de médiateur et d'animateur auprès de la Direction générale et des acteurs opérationnels ?

¹⁶⁴ Naro G., *La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportement de la gestion budgétaire*, revue comptabilité-contrôle-audit, sept 98, tome 4, vol 2.

¹⁶⁵ Bollecker M., *Contrôleur de gestion : une profession à dimension relationnelle ?*, actes AFC 21^{ème} congrès, 2000, p. 181-202.

¹⁶⁶ Nobre T., 2001, *op cit.*, p. 129-146.

Notre ambition est d'analyser les écarts dans des activités de prestations de services réputées mal identifiées et de les confronter aux résultats trouvés dans des entreprises du secteur non marchand et industriel.

1.4. L'HYPOTHESE CENTRALE

Les **présentations** de **notre recherche** dans **différents tutorats interuniversitaires** (Toulon, 2003 ; Chambéry 2004 ; Montpellier 2005) **ainsi que** dans des **consortium doctoraux internationaux**¹⁶⁷ **de même que** des **participations** à différents **congrès de l'Association Francophone de Comptabilité**, depuis 2002, nous ont **permis de faire évoluer** tout au long de notre travail de recherche, **notre hypothèse centrale**.

Ainsi, cette dernière est **passée** d'une **version axée** sur la **discipline contrôle de gestion** au sens large et qui était formulée de la manière suivante :

En quoi la mise en place d'un contrôle de gestion innovant peut-elle contribuer à améliorer la qualité des décisions des dirigeants et encadrants d'entreprises de prestations de services ?

A une version intermédiaire orientée vers le rôle du contrôleur de gestion :

Le contrôleur de gestion joue un rôle dans l'amélioration de la qualité des décisions des dirigeants et encadrants d'entreprises de prestations de services, par la mise en place d'outils de contrôle de gestion innovants et par le développement de ses relations avec les opérationnels.

Puis, une version finale fait apparaître une approche combinée d'analyse de l'évolution du rôle de contrôleur de gestion et de la fonction contrôle de gestion qui est devenue :

L'évolution du rôle du contrôleur de gestion vers une fonction de conseiller, de médiateur et d'animateur auprès de la Direction générale et des acteurs opérationnels permet d'améliorer la qualité des relations internes, de la coopération opérationnels-fonctionnels et l'utilisation des outils de contrôle de gestion dans les entreprises de différents secteurs dont celui des prestations de services, dans l'objectif d'améliorer leurs performances économiques.

¹⁶⁷ *Communication, Conférence Internationale - ISEOR-Academy of Management, Lyon, Juin 2009 ; Communication 1er congrès transatlantique de comptabilité, audit, contrôle de gestion, gestion des coûts et mondialisation, IIC-ISEOR, Lyon Juin 2007; communication Conférence Internationale - ISEOR-Academy of Management, Division "Research Methods" ; Lyon, Mars 2007 ; communication Consortium Doctoral ISEOR-Division ODC de l'Academy of Management, Lyon Avril 2006*

Les différentes versions de notre **hypothèse centrale** s'expliquent par le fait que dans la première version, nous nous sommes rendue compte que coexistaient deux problématiques : celle de l'innovation dans le contrôle de gestion, et celle du contrôleur de gestion. Nous avons donc été amenée à recentrer notre hypothèse centrale sur le contrôleur de gestion. La deuxième évolution provient du fait que les terrains étudiés ont mis en évidence le développement d'outils de contrôle de gestion davantage partagés avec les utilisateurs, ce qui a constitué une forme de restriction dans le cadre de la mise en place d'actions de contrôle de gestion.

L'exposé de l'hypothèse centrale, nous amène à identifier le champ de notre recherche, que nous développons dans le paragraphe suivant.

1.5. LE CHAMP DE LA RECHERCHE

Nos **différents terrains d'observation scientifique** proviennent certes de « **l'opportunisme méthodique** » au sens de Girin¹⁶⁸, mais **également** d'un **choix éclairé** puisque notre **objectif** est d'**analyser** si le **rôle du contrôleur de gestion dégagé par l'auto-observation** de nos pratiques est **identique ou non** à **celui observé** dans des entreprises d'autres secteurs et de tailles différents.

Ainsi, nous étudions des petites, moyennes et grandes entreprises de différents secteurs en France et en Belgique:

- Un organisme de Recherche-développement pour lequel les prestations sont réputées relativement difficiles à identifier, à quantifier et à rendre visibles. Les cabinets d'expertise comptable et plus généralement les professions réglementées sont exclus de notre champ de recherche du fait que leurs prestations sont plus facilement visibles et quantifiables.
- Deux grands organismes de services aux particuliers et aux entreprises en matière d'emploi et d'assurance en soins de santé,
- Une PME de télésurveillance,
- Deux établissements de santé,
- Une entreprise industrielle.

¹⁶⁸ Girin J., *Communication à la journée d'étude la recherche-action en action et en question, AFCET, Collège de systémique, École Centrale de Paris, 10 mars 1989.*

Six de nos terrains d'observation scientifique se situent donc dans le secteur des services, et le septième dans l'industrie.

Le choix des entreprises de services provient du fait que nous sommes contrôleur de gestion dans une entreprise de services et que nous voulions étendre à d'autres types d'organisation de services la problématique des services. En effet, Ducrocq, Gervais et Herriau¹⁶⁹, s'inspirant des travaux de Malleret¹⁷⁰, définissent les activités de services « comme des processus de production ayant un point de contact physique entre le client et le processus et fournissent des biens intangibles ; à ce point de contact, la production et la consommation sont simultanées ». Cette définition montre la particularité des services pour le contrôle de gestion, surtout pour l'utilisation des outils de contrôle *a posteriori*. En effet, les services n'étant pas une catégorie homogène, les modalités de contrôle à mettre en œuvre sont rendues plus complexes du fait que le contact, souvent personnel entre prestataire et client, introduit une grande variabilité dans la nature même du service. En outre, les services ont un **caractère discrétionnaire**, ils ont une grande variabilité de source de création de valeur qui imposent souvent une organisation en réseau pour faciliter la relation avec le client.

Le caractère discrétionnaire des services s'explique par :

- L'immatérialité de la prestation : de ce fait, son résultat ne se mesure pas à l'instant où la prestation s'achève mais sur une période dont il est difficile de déterminer *a priori* la durée. Le client et le prestataire ne peuvent pas fonder l'évaluation du résultat sur des caractéristiques objectives. De ce fait, les clients se reportent sur des éléments extérieurs au cadre strict de la prestation. Le contrôle *a posteriori* est inopérant puisque le produit est consommé au moment où il est produit. Il faut donc privilégier des aspects de contrôle permettant une action anticipée sur la performance,

- Un personnel en contact avec le client : l'ambiguïté du résultat de la prestation est renforcée par le fait que le personnel est en contact directement avec le client, ceci entraîne une variabilité de la prestation du fait de la mauvaise compréhension des attentes du client, des incohérences du client ou la dimension relationnelle de la prestation. Du contact directement interviennent des éléments esthétiques, affectifs, psychologiques dans le jugement porté sur la prestation.

- La participation du client à la production : le client est parfois co-producteur du service, ce qui est une opportunité importante pour améliorer la productivité puisqu'il travaille sans rémunération, toutefois, il est conscient de sa participation et veut en être dédommagé (prix moins élevé, service plus rapide...). Afin que la qualité de service soit assurée, il est utile de mettre en place des systèmes d'apprentissage. La co-production du client n'est donc pas sans coût. Plus la prestation est immatérielle plus la capacité du client à se faire comprendre par le prestataire est déterminante dans l'obtention du résultat.

¹⁶⁹ Ducrocq C., Gervais M., et Herriau C., *Le contrôle de gestion des entreprises de services : une enquête sur l'état des pratiques* », 22^{ème} Congrès AFC, Metz, mai, 2001.

¹⁷⁰ Malleret V., *Le contrôle de gestion des services*, in Löning H. et Pesqueux Y., *Le contrôle de gestion*, Paris, 1998, Dunod.

La nécessité de satisfaire le client oblige à ne pas définir trop précisément les finalités du service pour créer les conditions du consensus. La méconnaissance des liens entre les moyens mis en œuvre et les résultats provient de la difficulté à mesurer le résultat, de la complexité et du caractère peu répétitif du processus de travail mais aussi des différentes valeurs des sources selon les types de prestations.

Il nous paraît important à ce stade, de **développer** la **notion** de **servuction créée** par Eiglier et Langeard ¹⁷¹ et ¹⁷² pour **analyser** les **processus** de **création** et de **"fabrication" des services, particulièrement adaptés** à leur **nature** et à la **spécificité** du **comportement des clients** dans une **relation de service**.

Ainsi, selon Bancel, Charensol et Jougleux¹⁷³, trois éléments du processus de production des services expliquent la diversité des services :

- Les transformations sont opérées sur des supports qui peuvent être matériels (réparation...), immatériels ou humains (enseignements...).
- Outre les ressources habituelles du système, (équipement, locaux...) le client peut-être considéré comme une ressource mobilisable indépendamment de son caractère éventuel de support.
- Les tâches effectuées englobent celles du personnel de l'entreprise mais aussi celles du client en tant qu'employabilité partielle d'où la distinction entre les tâches réalisées en présence du client (front office) et celles faites sans la présence de ce dernier (back office). **A partir** de ces **trois éléments** du **processus de production** des services, ces auteurs **dégagent cinq types de prestations** :
 - Le **système de production technique**, dans lequel le support est matériel ou immatériel et le client n'est pas une ressource (service de réparation), la satisfaction du client dépend de la performance de la production (qualité du service...) ;
 - Le **système de production relationnel**, dans lequel le support est le client qui est plus ou moins une ressource pour donner ses préférences (ex : coiffure) l'ensemble de la production est en « front office », la valeur du service dépend des compétences techniques et relationnelles du prestataire. Le fait que le support soit humain crée de l'incertitude sur l'appréciation des résultats par le client.
 - Le **système de production technique et relationnel** (ex : hôtellerie-restauration) dans lequel les supports sont multiples. Le front office regroupe les activités de production et de distribution et le client est considéré comme support et comme ressource à divers degrés.

¹⁷¹ Eiglier P., Langeard E., Mathieu V., *Marketing des services, in Encyclopédie de gestion, 2^{ème} éd., Economica, Paris, 1997, tome 2, p 1937-1948.*

¹⁷² Eiglier P., *La logique services., Marketing et stratégies, Economica, Paris, 2010.*

¹⁷³ Bancel L., Charensol L. et Jougleux M., *De la valeur dans les services, Actes des 14èmes journées nationales des IAE, Nantes, 1998, tome 1, p. 459- 474.*

- Le **système de production sollicitant les compétences techniques du client** (vente par correspondance) le contrôle de la qualité de cette participation se fait comme pour les autres ressources du système.
- Le **système de production interactif** (conseil en organisation) ce sont les compétences techniques et relationnelles du prestataire et les compétences techniques du client qui font la valeur du service. De ce système, l'incertitude est la plus grande car dépend de la disponibilité et des compétences du personnel en contact et de l'attitude du client. Nous verrons dans le chapitre deuxième, dans lesquels de ces cinq types de prestations, nos terrains d'observation scientifique se situent.

De plus, pour Ducrocq, Gervais et Herriau¹⁷⁴, dans les services, du fait que la production ne se fait qu'en présence du client, l'installation des unités de production se fait à proximité du client, obligeant ainsi l'entreprise à s'organiser en réseau. Cela pose le problème du contrôle des flux financiers comme de la qualité des prestations de chaque unité et selon Eiglier, Langeard et Mathieu¹⁷⁵, de la motivation et du sentiment d'appartenance de ce personnel vis-à-vis du siège. De ce fait, le contrôle de gestion devra faire preuve d'adaptabilité dans ses formes et objectifs.

Ceci impacte les modalités du contrôle. Ainsi, pour rester dans la problématique des services, la maîtrise de la performance nécessite de disposer d'un système d'information épousant davantage la diversité des ressources consommées par l'activité ; appréhendant mieux le niveau des réalisations et l'impact sur la satisfaction du client, permettant de se comparer aux meilleures pratiques.

En outre, du fait de la diversité des sociétés de services, il existe différentes pratiques de gestion et d'analyse de coût mais les préoccupations dominantes devraient être centrées sur l'analyse de la valeur pour le client, avec référence au prix du marché. Les calculs de coûts devraient davantage être orientés vers les catégories de clients ou les processus stratégiques tenant compte du type de client que l'on veut satisfaire plutôt que vers les produits.

L'enquête menée par Ducrocq, Gervais et Herriau¹⁷⁶ met en évidence plusieurs résultats :

- Une fois sur deux le service est produit en présence du client mais la participation du client à la production est peu fréquente ;
- L'analyse de la valeur pour le client se fait dans un tiers des cas ;

¹⁷⁴ Ducrocq C., Gervais M., Herriau C., 2001, *op cit.*

¹⁷⁵ Eiglier P., Langeard E., Mathieu V., 1997, *op cit.*, pp.1937-1948.

¹⁷⁶ Ducrocq C., Gervais M., Herriau C., 2001, *op cit.*

- Pour améliorer les processus, le client n'est pas la seule référence il y a également les coûts et la productivité, la certification et la conformité à la légalité, la qualité, les fournisseurs ;
- Le tarif reste établi par rapport aux coûts tout en tenant compte du prix du marché ou celui pratiqué par les concurrents. (sauf le secteur du conseil-études et aide à la gestion d'entreprise qui ne se soucie pas de ces deux dernières données) ;
- Le prix est utilisé pour orienter le comportement des clients. Pour les secteurs des services rendus aux entreprises les prix peuvent être différents, pour les services aux particuliers les prix sont les mêmes ;
- Les calculs de coûts sont surtout effectués par centre de responsabilité par produit et par client, ces derniers étant les plus utilisés. Dans les secteurs où le travail intellectuel, comme le conseil-études, est source essentielle de création de valeur, la base de calcul est l'heure chargée. Dans le secteur conseil-études, le calcul des coûts complets est peu utilisé contrairement aux autres secteurs. Les coûts standards sont utilisés dans 50% des cas par des firmes pratiquant l'aide à la gestion de l'entreprise. Le calcul reste basé sur le découpage en centres de responsabilité (71,4% des cas) même si le découpage en activité est bien employé (63,7%), notamment les entreprises d'aide à la gestion de l'entreprise. Mais cette question de découpage en activité est importante puisqu'il existe une corrélation entre l'usage des coûts standards et le découpage par activité. Il existe un faible lien entre découpage par activité et utilisation de l'unité d'œuvre coefficientée. La fréquence de calcul est le mois (moins dans le secteur du conseil-études) ou le trimestre ;
- Le tableau de bord reste l'outil de gestion de la Direction générale, du directeur financier et des responsables fonctionnels et pour un peu plus de 50% des cas, par les chefs d'entreprise. Le mode de diffusion le plus fréquent du tableau de bord de pilotage est le support papier. Le tableau de bord est centré sur l'analyse des produits/services, les préoccupations de calcul de coûts/produits sont importantes. L'axe client dans le tableau de bord est corrélé à des pratiques de calcul coût /client. Le secteur du conseil-études utilise peu le découpage géographique. Les principaux indicateurs du tableau de bord de pilotage sont : le chiffre d'affaires, les marges, les coûts puis ensuite seulement, la qualité et les délais. Le tableau reste l'outil de réalisation de base du tableau de bord. Mais la sensibilité des entreprises au benchmarking montre le désir d'intégrer davantage les spécificités du secteur dans les outils mis en œuvre ;
- Le benchmarking : le benchmarking interne dans lequel les meilleures unités de l'entreprise servent de référence aux autres, est l'outil le plus significatif pour les entreprises de service ;
- L'un des secteurs qui orientent particulièrement peu ses outils vers le client est celui du conseil-études puisque dans ce secteur, le calcul des coûts se fait par heure chargée. Ce secteur a un intérêt porté au découpage en activités.

En conclusion, ces auteurs constatent que :

- L'orientation client semble progresser lentement. Pour améliorer les processus, le client est certes pris en compte mais les préoccupations de coût-productivité restent essentielles ;
- La détermination de l'heure chargée est l'apanage des secteurs où le travail intellectuel est essentiel ;
- L'unité d'œuvre coefficientée est un moyen de prendre en compte la variabilité sans complexifier le calcul ;
- Le désir de suivre les coûts par centre de responsabilité prime sur des préoccupations plus transversales ou stratégiques (découpage par activité, coût par processus stratégique) ;
- L'usage d'un découpage par activités semble être corrélé avec la recherche d'une standardisation du service et/ou à un recours à des unités d'œuvre « coefficientées » mériterait d'être approfondie selon Ducrocq, Gervais et Herriau¹⁷⁷ ;
- Selon Gervais (2009)¹⁷⁸, le tableau de bord est très classique, il reste à orientation financière et est destiné principalement à la Direction générale et à la Direction financière et constitue plus un outil de reporting qu'un outil de pilotage ;
- Il y a peu de firmes (30%) qui suivent la qualité réalisée par l'entreprise et celle perçue par le client, ceci peut provenir du fait d'une évolution lente « d'un reporting purement financier vers un reporting plus équilibré qui intégrerait des mesures du résultat « client » » (Kaplan, Norton, 1998)¹⁷⁹.
- Le département contrôle de gestion demeure toujours financier et laisse le contrôle de la qualité et la valeur pour le client à d'autres fonctions dans l'entreprise. Ducrocq, Gervais et Herriau souhaiteraient que des études complémentaires soient réalisées sur ce thème. Certes, le contrôle de gestion des entreprises de services utilise toujours des outils de type industriel et financier mais Ducrocq, Gervais et Herriau perçoivent une évolution vers une logique de services. Nous verrons dans les deuxième, cinquième, sixième et septième chapitres si nous observons les mêmes résultats.

Après avoir développé la notion de servuction, il nous paraît nécessaire d'aborder le thème de **l'apprentissage organisationnel**, entendue comme la capacité de l'organisation à obtenir, transmettre et utiliser de nouvelles compétences et techniques. **En effet**, les **PME**, champ de notre recherche, de par la taille de leur structure, leur organisation du travail, la polyvalence de leurs fonctions, et la facile circulation des informations, **apparaissent** pour beaucoup d'auteurs **comme un champ privilégié** pour **favoriser l'apprentissage organisationnel**. Ainsi, depuis les années 1990, le thème de l'apprentissage organisationnel est très présent dans la littérature de sciences

¹⁷⁷ Ducrocq C., Gervais M., et Herriau C., 2001, *op cit.*

¹⁷⁸ Gervais M., *Contrôle de gestion, Economica., Paris, 2009, 11^e éd.*

¹⁷⁹ Kaplan R., Norton D., *Le tableau de bord prospectif, Les éditions d'organisation, Paris, 1998.*

de gestion. Les travaux de Pédon et Schmidt¹⁸⁰, pour qui le terme de « pôle de compétences » de Hamel et Prahalad¹⁸¹ remplace celui de « domaine d'activité stratégique », nous sont très utiles pour analyser le rôle du contrôleur de gestion dans ce domaine. En effet, pour ces auteurs, la qualité de l'apprentissage organisationnel se mesure par l'aptitude de l'organisation à valoriser collectivement les compétences individuelles. Ainsi, pour s'adapter et survivre à son environnement, l'entreprise, selon Pédon et Schmidt¹⁸², doit dégager en permanence des dispositions à l'apprentissage. Toutefois, la mise en œuvre est difficile : ces auteurs mettent en évidence que dans les PME, l'apprentissage organisationnel est en « simple boucle », qu'il est faiblement diffusé, qu'il est surtout caractérisé par le travail en équipe, la diminution des échelons hiérarchiques et la polyvalence des acteurs. **A l'inverse de la littérature**, c'est la délégation qui est **préférée à l'animation**. En outre, pour eux, dans les entreprises « en double boucle », il existe seulement deux pratiques d'apprentissage organisationnel : l'une externe par le biais des clients et fournisseurs, l'autre interne par le travail en équipe. Les cinquième, sixième, septième et huitième chapitres, font l'objet de notre positionnement par rapport à ces travaux.

1.6. LE CORPS D'HYPOTHESES

Avant d'explicitier notre corps d'hypothèses, précisons que : « **Le corps d'hypothèses permet d'explicitier l'ensemble des variables et des liaisons entre ces variables que le chercheur envisage de valider par sa recherche.** » (Savall-Zardet , 2004)¹⁸³.

Le corps d'hypothèses se décompose en trois types d'hypothèses : les hypothèses descriptives, explicatives et prescriptives.

- Les hypothèses descriptives décrivent les différents composants de l'objet observé et entendent, par un travail de va et vient entre l'observation sur le terrain et l'examen de la littérature, répondre à la question « qu'observe-t-on ? »
- Les hypothèses explicatives interprètent les phénomènes décrits par les hypothèses descriptives et répondent à l'interrogation « pourquoi observe-t-on ce phénomène ? »
- Les hypothèses prescriptives sont des propositions de solutions formulées par le chercheur pour transformer ou constater l'évolution des phénomènes décrits et interprétés.

¹⁸⁰ Pédon A., Schmidt G., *L'apprentissage organisationnel en PME : réalité et déterminants*. In : XVI^{èmes} Journées Nationales des IAE, Paris, 10-12 septembre 2002.

¹⁸¹ Hamel G., Prahalad C.K., « The core competence of corporation », Harvard business review, mai-juin 1990, p.79-91.

¹⁸² Pédon A., Schmidt G., Paris, 2002, *op cit*.

¹⁸³ Savall H.-Zardet V., *Recherche en Sciences de gestion : Approche qualimétrique – observer l'objet complexe* -, Economica, Paris, 2004.

Tout au long de notre **travail de recherche** ces **différents types d'hypothèses ont évolué**. **Ainsi**, une **hypothèse** qui à un **moment donné** est **descriptive** est **devenue explicative** d'une **autre hypothèse descriptive**.

Prenons l'exemple de l'hypothèse descriptive 9 : *Le coût d'obtention d'informations fiables et transparentes de la part des acteurs de l'entreprise est extrêmement élevé.*

Cette hypothèse **se décline** en **hypothèses explicatives** - **HE 9.1** *Les informations demandées par la comptabilité générale et le contrôle de gestion sont souvent ressenties comme des inquisitions, des ingérences, une volonté de contrôler*

puis à son tour en **une hypothèse prescriptive** - **HP 9.1** *Dans les PME le rôle du contrôleur de gestion englobe celui de superviseur de la comptabilité pour qu'il ait une meilleure connaissance de l'économie de l'entreprise.*

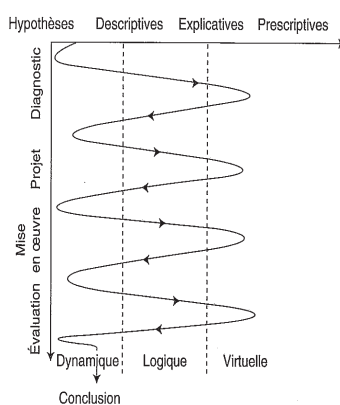
Mais au regard de **l'hypothèse HD 14** *"Le rôle classique des acteurs opérationnels est d'alimenter en informations de base"* **l'hypothèse HD 9** constitue une de ses **hypothèses explicatives**.

Ainsi, selon cette méthode, le corps d'hypothèses est riche, puisqu'il recouvre 90 sous-hypothèses répertoriées dans un souci de rigueur. Toutefois, il ne s'agit pas de toutes les démontrer dans la thèse, ce qui serait impossible étant donné l'importance de leur nombre, mais d'un effort de transparence sur les variables implicites et non formalisées que le chercheur souhaite analyser.

Ceci constitue le fondement d'une démonstration scientifique comme le montre la figure 2.

Figure 2 : Genèse de démonstration scientifique dans une option de construction de connaissances robustes : l'alambic

Source : Savall H.-Zardet V., 2004



a. Cf. aussi figure 61.

A partir de notre objet de recherche et de notre hypothèse centrale, nous avons explicité un certain nombre d'hypothèses qui sont exposées dans un tableau de répartition des hypothèses descriptives (HD), explicatives (HE) et prescriptives (HP) (voir annexe 14).

Ces hypothèses ont été générées soit à partir de l'observation de nos terrains d'observation scientifique soit à partir de la littérature. Nous les avons ensuite imputées au plan, dont voici quelques exemples (tableaux 2 à 5).

Tableau 2 : Imputation des hypothèses au Chapitre 1 - Paragraphe 1.1)

PREMIERE PARTIE : OBJET ET METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE

CHAPITRE 1 : PROBLEMATIQUE ET OBJET DE LA RECHERCHE

1.1) LA PROBLEMATIQUE

HD 11 Les contrôleurs de gestion des entreprises de conseil ont des difficultés à rendre visibles et à quantifier les activités dans leurs calculs de choix d'investissement.

HE 11.1 Les manuels de gestion ne traitent pas de l'évaluation des en-cours immatériels.

HE 1.1 Le délai d'obtention des informations de la comptabilité générale est trop long par rapport aux exigences de la prise de décisions.

HE 10.1 l'analyse stratégique est souvent longue et difficile à mettre en œuvre dans les entreprises.

HD 9 Le coût d'obtention d'informations fiables et transparentes de la part des acteurs de l'entreprise est extrêmement élevé.

HE 10.2 dans beaucoup d'entreprises la stratégie n'est pas clairement explicitée.

HD 10.1 La cohérence entre contrôle de gestion et choix stratégiques n'est pas souvent faite dans les entreprises.

HE 8.1 Dans les entreprises, les données qualitatives sont jugées difficiles à appréhender.

HE 6 Les méthodes traditionnelles de la comptabilité analytique et du contrôle de gestion sont trop lourdes à mettre en place et il reste peu de temps pour l'exploitation des données.

HD 10.2 Les contrôleurs de gestion ne valident pas la cohérence entre les informations de contrôle de gestion et les choix stratégiques.

HD 15 Les informations dans les entreprises de conseil sont diffusées dans toute la structure et ont du mal à circuler de façon efficace.

HD 8 Le contrôle de gestion traditionnel s'appuie sur des méthodes qui s'intéressent majoritairement à la maîtrise des flux visibles et quantifiés.

HD 17 Dans les entreprises de conseil le couplage stratégie et budget n'est pas réalisé.

HD 2 Dans les cabinets de conseils on observe un style particulier de confiance : la confiance contrainte.

HD 13 Le partage de la fonction contrôle de gestion entre spécialistes et opérationnels est atrophie, déséquilibrée (Direction, autre fonction assumant l'activité de contrôle de gestion).

HD 1BIS La comptabilité générale couramment pratiquée dans les entreprises ne permet pas une prise de décision rapide des dirigeants.

Tableau 3 : Imputation des hypothèses au Chapitre 1 - Paragraphe 1.3.1)

PREMIERE PARTIE : OBJET ET METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE

CHAPITRE 1 : PROBLEMATIQUE ET OBJET DE LA RECHERCHE

1.3) LES ENJEUX THEORIQUES ET PRATIQUES DE LA RECHERCHE

1.3.1) LES ENJEUX THEORIQUES :

HD 18 Quand le degré de décentralisation est élevé les cadres intermédiaires influent sur le processus stratégique.

HE 11.1 Les manuels de gestion ne traitent pas de l'évaluation des en-cours immatériels.

HE 18 C'est par la décentralisation verticale que les cadres intermédiaires obtiennent plus de pouvoirs mais pas au niveau stratégique.

Tableau 4 : Imputation des hypothèses au Chapitre 1 - Paragraphe 1.3.3)

PREMIERE PARTIE : OBJET ET METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE

CHAPITRE 1 : PROBLEMATIQUE ET OBJET DE LA RECHERCHE

1.3) LES ENJEUX THEORIQUES ET PRATIQUES DE LA RECHERCHE

1.3.3) LES ENJEUX PRATIQUES :

HE 1 Les entreprises sont en profonde et constante mutation.

HE 11.2 Il n'existe pas de pratique d'évaluation des activités dans les entreprises de conseil.

Tableau 5 : Imputation des hypothèses au Chapitre 1 - Paragraphe 1.4.2)

PREMIERE PARTIE : OBJET ET METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE

CHAPITRE 1 : PROBLEMATIQUE ET OBJET DE LA RECHERCHE

1.4) L'HYPOTHESE CENTRALE ET SEGMENTATION DE L'OBJET EN THEMES

1.4.2) Segmentation de l'objet en thèmes :

HD 16 Les budgets tels qu'ils sont pratiqués sont très insatisfaisants.

HE 11.1 Les manuels de gestion ne traitent pas de l'évaluation des en-cours immatériels.

HE 11.2 Il n'existe pas de pratique d'évaluation des activités dans les entreprises de conseil.

HE 16-1 Les insatisfactions liées au processus budgétaire s'expliquent par :

- Les longs délais de production des budgets
- La complexité de cette production
- La difficulté d'obtenir des informations fiables

HE 1.1 Le délai d'obtention des informations de la comptabilité générale est trop long par rapport aux exigences de la prise de décisions.

HE 1.2 En contrôle de gestion le risque est dû à un défaut de coordination ou à l'opportunisme des acteurs.

CONCLUSION DU CHAPITRE 1

Nous avons abordé dans ce premier chapitre, notre problématique de recherche : dans un environnement de plus en plus marqué par les mutations technologiques et l'internationalisation des marchés, les organisations deviennent plus transversales. Certaines organisations semblent adopter ainsi des structures plates c'est-à-dire moins hiérarchiques et plus transversales favorisant les liens entre les différents services de l'entreprise en déléguant plus de pouvoirs aux opérationnels. Ces structures et les comportements des opérationnels permettent de mieux irriguer le système organisationnel en encourageant la rapidité et la qualité des échanges d'informations entre les différents acteurs de l'entreprise qui n'avaient pas vocation à travailler ensemble auparavant.

Ceci entraîne des répercussions au sein des organisations sur la **fonction** de contrôle de gestion et sur le **rôle** du contrôleur de gestion.

Ainsi, **ce dernier** voit son **métier évoluer**, son **champ d'intervention s'élargir vis-à-vis de l'application d'outils de contrôle de gestion** comme ceux utilisés pour le pilotage des activités qui intègrent davantage la dimension humaine ; **des relations interpersonnelles** qui se développent rapidement, que le contrôleur de gestion a pour mission de fédérer en se rapprochant des responsables et des acteurs opérationnels tout en respectant leur autonomie et en orientant leurs comportements afin d'assurer la réalisation des objectifs généraux de l'organisation fixés par la stratégie.

Il s'agit donc de déterminer le **rôle du contrôleur de gestion** dans un **contexte de** contrôle de gestion décentralisé. Nous étudions le rôle du contrôleur de gestion sous trois angles : **l'utilisation et la conception d'outils de contrôle de gestion**, sa **contribution** à la **mise en place d'un contrôle de gestion plus proche des opérationnels** et l'étude de ses **relations interpersonnelles** avec les **opérationnels**.

Nous abordons dans le deuxième chapitre la méthodologie que nous avons suivie.

CHAPITRE 2 - METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE

2.1. L'AUTO-OBSERVATION.....	56
2.2. LA RECHERCHE-INTERVENTION	60
2.3. MODE OPERATOIRE D'ÉLABORATION DES MATERIAUX DE RECHERCHE EMPIRIQUE ..	66
2.4. PRESENTATION DES TERRAINS D'OBSERVATION SCIENTIFIQUE	69
CONCLUSION DU CHAPITRE 2	81

Dans notre recherche, nous avons mobilisé **deux méthodologies** complémentaires : **l'auto-observation** et la **recherche-intervention**. Dans les points 2.1 et 2.2 nous abordons leur définition puis, dans le point 2.3 notre mode opératoire et dans le point 2.4, la présentation de nos différents terrains d'observation scientifique.

2.1. L'AUTO-OBSERVATION

Afin de définir la notion d'auto-observation, nous nous sommes inspirée des travaux de Scouarnec¹⁸⁴. L'auto-observation empruntée aux sciences de l'éducation nous semble avoir été un moyen efficace de décrire de façon fiable et précise la fonction et le rôle de contrôleur de gestion que nous occupons.

De nombreuses définitions existent du mot observer, nous en retenons la définition suivante : observer c'est examiner attentivement quelque chose, quelqu'un afin d'analyser, de comprendre et d'étudier.

Comme l'indique Comte¹⁸⁵, nous sommes convaincue de la nécessité d'une observation rigoureuse des faits comme base solide des connaissances humaines toutefois, à la différence de cet auteur nous ne considérons pas qu'il s'agisse de la seule. En effet pour nous, l'expérimentation est également un moyen de faire émerger des connaissances différentes ou concordantes de celles issues de l'observation.

Ainsi, nous rejoignons les conclusions du psychosociologue Moscovici¹⁸⁶ en 1984 qui, même s'il préfère la méthode expérimentale, défend la complémentarité entre observation et expérimentation qui, selon lui, se nourrissent l'une de l'autre.

Parmi les cinq significations de l'observation en sciences sociales mises en exergue par Scouarnec¹⁸⁷, nous en avons retenu trois : - celle qui définit l'observation comme étant le lieu ou le contexte institutionnel dans lequel se fait un diagnostic,- celle qui décrit l'observation comme l'ensemble des actes qui contribuent à un diagnostic,- celle qui représente l'observation comme une étape ou une méthode de recherche ; ainsi, lors de notre arrivée dans notre organisme il y a 10 ans, nous avons

¹⁸⁴ Scouarnec A., *L'observation des métiers : définition, méthodologie et "actionnabilité" en GRH*, Management Prospective Editions, Revue management et avenir N° 1, 2004, p. 23-42.

¹⁸⁵ Comte A., *Cours de philosophie positive, 1907-1908, vol 6*.

¹⁸⁶ Moscovici S., *Psychologie sociale*, PUF, Paris, 1984.

¹⁸⁷ Scouarnec A., *L'observation des métiers : définition, méthodologie et "actionnabilité" en GRH*, Management Prospective Editions, Revue management et avenir N° 1, 2004, p. 23-42.

réalisé le diagnostic de notre propre service dont les résultats seront exposés ultérieurement dans le cinquième chapitre.

Pour Laplantine¹⁸⁸, l'observation permet d'analyser les comportements des acteurs dans une relation humaine partagée et durable : c'est bien ceci que nous entendons réaliser afin de faire émerger le rôle du contrôleur de gestion dans les situations de travail que nous abordons dans le chapitre 8. Cette définition de l'observation place donc le chercheur au cœur de son objet et nous nous sommes posée la question de savoir quelle était notre place de chercheur dans le cadre de l'observation de nos propres pratiques. Ainsi, une de nos interrogations a été de savoir si nous étions en observation active ou bien passive. Dans la deuxième, le chercheur est un témoin. Si nous nous appuyons sur la définition de l'observation passive de Wacheux¹⁸⁹, le chercheur a la permission d'être présent dans l'organisation pour observer les phénomènes au quotidien, d'assister à la vie de l'organisation afin d'enregistrer et d'analyser les événements tout en étant attentif à l'environnement immédiat des personnes. C'est ce que nous avons réalisé puisque nous faisons partie intégrante de la structure et avons mené une action de changement dans les pratiques de notre service. Ceci nous amène à nous positionner par rapport à la notion d'observation participante.

L'observation active ou participante, pour Bodgan, Taylor¹⁹⁰, est une recherche caractérisée par des interactions intenses entre le chercheur et les acteurs, dans l'environnement de ces derniers et qui permet la collecte systématique de données : c'est ce que nous avons réalisé dans notre propre organisation. Toutefois, comme le souligne Grawitz¹⁹¹ l'appréhension de la complexité des interactions dans une situation de travail ne s'est pas effectuée sans difficultés. Ainsi, prenant l'exemple de l'observation d'une équipe de football, cet auteur montre que l'observateur peut rarement rester extérieur au milieu observé : il participe à la vie de groupe. Grawitz qualifie cela d'observation-participation. Nous, nous avons observé l'utilisation des outils, des pratiques, des relations interpersonnelles dans notre propre organisation.

L'apport des travaux d'Evrard, Pras et Roux¹⁹² sur la distinction entre l'interrogation et l'observation a été salubre pour nos travaux, en effet, l'interrogation par le biais des entretiens que nous avons menés, nous a permis de décrire et de vérifier le plus économiquement possible ce que nous observions directement ; car souvent, le recueil d'informations est coûteux et leur traitement, long. Toutefois, nous avons préféré suivre les deux procédés simultanément plutôt que d'opter pour l'une ou l'autre des méthodes ; ce qui nous place dans un nouveau courant de recherche qui allie le

¹⁸⁸ Laplantine F. *L'anthropologie*. Payot 2001.

¹⁸⁹ Wacheux F., *Méthodes qualitatives de recherche en gestion*, Economica, 1996.

¹⁹⁰ Bodgan R., Taylor S.J., *Introduction to qualitative Research methods. A phenomenological Approach to the social Sciences*, John Wiley and Sons, New York, London, 1975.

¹⁹¹ Grawitz M., *Méthodes des sciences sociales*, Précis Dalloz, 1993.

¹⁹² Evrard Y., Pras B., Roux E., *Market : études et recherches en marketing*, Fondements/Méthodes, Nathan, 1993.

quantitatif et le qualitatif qualifié par Savall et Zardet¹⁹³ de « recherche qualimétrique », c'est-à-dire une recherche qualitative par le biais de l'observation, des entretiens qui est mesurée par des résultats quantifiés et quantitatifs.

D'autres auteurs défendent également la thèse de la nécessité de l'emploi d'une pluralité de méthodes afin de réaliser une bonne recherche. Ainsi, Avenier¹⁹⁴ et ¹⁹⁵, Martinet¹⁹⁶ et Girin¹⁹⁷ défendent dans leurs écrits cette position. Thiétart¹⁹⁸, quant à lui, note qu'une bonne recherche peut-être réalisée en conservant une réelle cohérence et pertinence dans l'objectif, la méthode et l'analyse ; c'est ce que nous espérons avoir réussi à faire dans notre travail de recherche.

Scouarnec¹⁹⁹ a montré que l'observation des métiers est un savoir "actionnable" au sens d'Argyris²⁰⁰. Nous avons appliqué ses principes à notre propre expérience de contrôleur de gestion-chercheur car notre souci était d'observer notre propre métier, afin d'en dégager des principes qui soient utilisables à la fois dans le monde académique et dans le monde des organisations. Nous retrouvons ici la notion de « savants ordinaires » de Girin²⁰¹ pour qui les acteurs détiennent des connaissances qu'ils explicitent rarement. Mais également celle du « praticien réflexif » de Schön²⁰², pour qui l'acteur utilise la pratique réflexive qui est le fait d'accompagner d'une pensée sa propre activité. Ceci se traduit par une distanciation par rapport à sa propre activité afin de faire émerger des connaissances.

Nous nous sommes également appuyée sur les travaux du sociologue Soulé²⁰³ qui a proposé une distinction entre une observation participante et une participation observante, question qui s'est posée à nous, compte tenu de notre statut de contrôleur de gestion-chercheur. En effet, l'observation participante implique de la part du chercheur une immersion totale dans son terrain, au risque de manquer de recul et de perdre en objectivité, toutefois, en termes de production de données, elle a l'avantage de permettre un décryptage de certains phénomènes qui n'est pas possible à un

¹⁹³ Savall H., Zardet V., *Recherches en sciences de gestion : approche qualimétrique*, Economica, 2004.

¹⁹⁴ Avenier M.J., *Transformer l'expérience en savoirs actionnables légitimés en sciences de gestion considérées comme des sciences de conception*, First International Co-sponsored Conference Research methods Division Academy, of Management/Iseor, Lyon, 2004.

¹⁹⁵ Avenier M.J., *Complémentarité et fragilité des méthodes de recherche en gestion*, in *Méthodologies Fondamentales en Gestion*, actes du colloque CNRS-FNEGE-ISEOR, nov., 1985, p. 23-52.

¹⁹⁶ Martinet A.C., (coord.) *Epistémologie et Sciences de Gestion*, Economica, Paris, 1990.

¹⁹⁷ Girin J. *Analyse empirique des situations de gestion : éléments de théorie et de méthode*, in Martinet (coord.) (op. cit.), 1990, p. 141-182.

¹⁹⁸ Thiétart R.A. et coll., *Méthodes de Recherche en Management*, Dunod, Paris, 1999.

¹⁹⁹ Scouarnec A., *L'observation des métiers : définition, méthodologie et "actionnabilité" en GRH*, Management Prospective Editions, *Revue management et avenir* N° 1, 2004, p. 23-42.

²⁰⁰ Argyris C., *Savoir pour agir*, Dunod, Paris, 2003.

²⁰¹ Girin J., *Analyse empirique des situations de gestion, éléments de théorie et de méthode*. In *Epistémologie et Sciences de Gestion* (Coordonné par Martinet, A.C.). Economica, 1990.

²⁰² Schön D. A., *The Reflective Practitioner: how professionals think in action*, Temple Smith, London, 1983.

²⁰³ Soulé B., *Observation participante ou participation observante? Usages et justifications de la notion de participation observante en sciences sociales*, *Recherches qualitatives*, 2007, Vol. 27(1), pp. 127-140.

observateur qui demeure à l'extérieur de l'objet observé. De par sa participation, le chercheur a ainsi accès à des informations que d'autres méthodes empiriques ne permettent pas.

Parmi les différentes méthodes d'observation participante décrites par Soulé, nous avons réalisé une observation participante « **ouverte** », **transparente et déclarée**, puisque les membres de l'organisation connaissaient notre statut avec le risque de provoquer des changements artificiels de comportements. Cette méthode possède un avantage important d'ordre éthique puisqu'il existait une certaine transparence vis-à-vis des acteurs internes concernant notre travail de recherche. Toutefois, nous avons vécu le paradoxe identifié par Diaz²⁰⁴ : « *comment concilier la nécessité méthodologique de l'implication dans la vie d'un groupe avec le recul et la mise en perspective nécessaires au rôle de chercheur?* ». Nous nous sommes alors tournée vers les travaux d'Adler et Adler²⁰⁵ qui préconisent l'observation participante périphérique, qui se distingue par son implication plus modérée, et qui consiste à ne pas être obsédé par l'action, ce qui empêcherait toute analyse approfondie. Hughes²⁰⁶ qualifie ainsi d'émancipation, la démarche dans laquelle le chercheur trouve, comme l'indique Diaz²⁰⁷, « *un équilibre subtil entre le détachement et la participation* ». Nous nous sommes donc réservée des périodes de distanciation par rapport à l'exercice de notre métier durant lesquelles nous analysons d'un point de vue plus théorique nos pratiques. C'est ainsi qu'à la différence de Soulé, qui distingue la notion d'observation participante de celle de participation observante, nous pouvons dire que dans notre cas, pour l'observation de nos propres pratiques, nous avons alterné les deux méthodes. Ainsi, lorsque le rôle de salarié l'emportait, nous étions dans de la participation observante puisque nous étions dans l'action et lorsque le rôle du chercheur s'intensifiait, nous étions dans une observation participante caractérisée par la primauté de l'observation sur l'action.

Nous avons montré que pour notre travail de recherche sur notre propre métier, nous avons utilisé la méthode de l'observation, mais « l'opportunisme méthodique » au sens de Girin²⁰⁸ nous a permis d'utiliser également une autre méthode qui est celle de la recherche-intervention, que nous abordons dans le point suivant.

²⁰⁴ Diaz, F. ,*L'observation participante comme outil de compréhension du champ de la sécurité.*, Champpenal.revues.org 2005.

²⁰⁵ Adler, P. & Adler, P. (1987). *Membership roles in field research*. Newbury Park : Sage.

²⁰⁶ Hughes, E.C. (1996). *Le regard sociologique : essais choisis (textes rassemblés et présentés par Jean-Michel Chapoulie)*. Paris : Edition de l'EHESS.

²⁰⁷ Diaz, F. op cit

²⁰⁸ Girin J. *Communication à la journée d'étude la recherche-action en action et en question*, AFCET, Collège de systémique, École Centrale de Paris, 10 mars 1989

2.2. LA RECHERCHE-INTERVENTION

Nous avons complété les premiers résultats issus de l'auto-observation, par les résultats d'une recherche-action menée dans notre propre organisme et par des recherches-interventions conduite par notre équipe de recherche l'ISEOR, dans six entreprises de quatre secteurs d'activités différents : celui du conseil et de la formation, de la santé, de l'industrie et de la sécurité électronique.

2.2.1. DEFINITION

Parmi la classification proposée par Savall et Zardet²⁰⁹, des méthodes de recherche « *selon le degré d'interpénétration, d'interaction entre le chercheur et son terrain* », nous avons retenu la recherche-intervention car elle nous semblait la plus adaptée à nos travaux de recherche. En effet, la recherche-intervention se caractérise par une alternance de phases de recherche en entreprise « *in vivo* » et de phases de recherche en laboratoire « *in vitro* ». Dans le concept de recherche-intervention, « *il y a une **volonté délibérée du chercheur de transformer** l'objet étudié pour mieux le connaître et simultanément, une volonté de l'entreprise* » de mener une conduite du changement au moyen de la recherche-intervention.

David²¹⁰, s'appuyant sur les travaux d'Hatchuel^{211 et 212} et Moisdon^{213 et 214}, souligne que la recherche-intervention en sciences de gestion cherche à produire des connaissances à la fois scientifiques et utiles à l'action.

David est très proche des travaux de Savall et Zardet quand, parmi les quatre principes de la recherche-intervention qu'il énonce, il indique que l'un d'entre eux « **est de comprendre en profondeur le fonctionnement du système, de l'aider à définir des trajectoires possibles d'évolution, de l'aider à en choisir une, à la réaliser, à en évaluer le résultat** : le chercheur utilise sa position pour **coproduire des connaissances depuis l'intérieur du système** et non depuis l'extérieur » ; il en va de même lorsqu'il énonce le principe selon lequel « **La production de**

²⁰⁹ Savall H., Zardet V., 2004 *op. cit.*

²¹⁰ David A., IX^{ème} Conférence Internationale de Management Stratégique Montpellier, 24 au 26 mai 2000

²¹¹ Hatchuel A. et Molet H., *Rational Modelling in Understanding Human Decision Making : about two case studies*, *European Journal of Operations Research*, n° 24, 1986, p. 178-186.

²¹² Hatchuel, A., *Les savoirs de l'intervention en entreprise*, *Entreprise et Histoire*, 1994, n° 7, pp. 59-75.

²¹³ Moisdon, J.C., *Recherche en gestion et intervention*, *Revue Française de Gestion*, 1984.

²¹⁴ Moisdon, J.C. (Dir.), *Du mode d'existence des outils de gestion*, Séli-Arslan, 1997.

connaissance se fait dans l'interaction avec le terrain. » C'est bien ce que nous avons tenté de réaliser dans notre travail de recherche. Se pose alors la question de la posture du chercheur.

2.2.2. LA POSTURE DU CHERCHEUR

La posture du chercheur est abordée en deux points : le rapport chercheur-acteurs praticiens et la posture du chercheur par rapport à l'objet observé.

2.2.2.1. LE RAPPORT CHERCHEUR-ACTEURS PRATICIENS

Les travaux de Henriot²¹⁵ s'appuyant sur ceux de recherche-intervention de l'ISEOR, ont mis en évidence une dynamique coopérative entre les intervenants-chercheurs et les acteurs praticiens très utiles pour analyser nos propres travaux, du fait de la dualité de notre rôle de contrôleur de gestion et de chercheur. Selon Henriot, cette relation se situe **rarement** dans la **dialectique aidant/aidé**. Pour lui, la **recherche-intervention est** un « processus d'accompagnement dans le temps à la résolution de problèmes ». Sur les cinq étapes mises en évidence par Hatchuel et Molet²¹⁶ qui sont : la **perception d'un problème**, « **la co-construction** par les intervenants-chercheurs et les acteurs praticiens **d'un « mythe rationnel »**, c'est-à-dire d'un référent à l'activité organisationnelle, élaboré à partir d'un modèle rationnel », la phase **expérimentation**, la **définition de logiques d'actions et le processus de changement**, **c'est la deuxième étape** qui a particulièrement **retenu** notre **attention**. En effet, c'est pour répondre à ce problème en tant que praticien, que nous avons souhaité effectuer une recherche sur nos propres pratiques, puisque, durant notre parcours professionnel, nous avons rencontré de nombreux problèmes à résoudre qui se répétaient dans les différentes organisations où nous avons exercé. Très vite nous est apparue, la carence du praticien en concepts théoriques qui peuvent lui servir dans une autre expérience future, le manque de capitalisation des connaissances de la part du praticien bousculé par les événements quotidiens, qui pourtant aurait bien besoin de cadre conceptuel pour la résolution de problèmes. C'est dans tous ces éléments que réside la force de la recherche-intervention.

Selon David, dans une recherche-intervention, « entre le chercheur-intervenant et le praticien réflexif (Schön²¹⁷, 1983) il y aura apprentissage croisé (Hatchuel²¹⁸, 1994) ». En effet, le chercheur-

²¹⁵ Henriot J., *Génération et gestion d'une dynamique coopérative entre intervenants-chercheurs et acteurs praticiens –cas d'expérimentation en sciences de gestion-*, thèse de doctorat en Sciences de gestion, juillet 2005.

²¹⁶ Hatchuel A. et Molet H., *Rational Modelling in Understanding Human Decision Making : about two case studies*, *European Journal of Operations Research*, n° 24, 1986, p. 178-186.

²¹⁷ Schön D. A., *The Reflective Practitioner: how professionals think in action*, Temple Smith, London, 1983.

²¹⁸ Hatchuel A. *Les savoirs de l'intervention en entreprise*, Entreprises et Histoire, 1994, Vol. 7.

intervenant et les acteurs avec lesquels il travaille, forment ensemble un groupe d'acteurs engagés collectivement dans un processus d'apprentissage.

Le chercheur est confronté au problème d'apprécier et de doser sa distance aux acteurs. (Savall, Zardet²¹⁹, 2004).

Subsiste la question de la place du chercheur.

2.2.2.2. LA POSTURE DU CHERCHEUR PAR RAPPORT À L'OBJET OBSERVE

En ce qui concerne la place du chercheur, ce dernier est considéré comme inclus dans le dispositif de recherche, tout en occupant une position particulière, délocalisée (David²²⁰). Ainsi, pour cet auteur, le lieu de production des connaissances et celui de leur validation ne sont pas nettement séparables.

Pour Savall et Zardet, le chercheur doit effectuer un savant dosage entre le risque d'être trop éloigné et de passer à côté de certaines informations pertinentes, et celui de ne pas avoir assez de recul critique et de s'identifier aux enjeux de l'organisation. C'est ce que nous avons essayé de faire tout au long de notre processus de recherche et que nous résumons dans le tableau 6, repris de David (1999) et adapté à nos travaux de recherche.

²¹⁹ Savall H., Zardet V., 2004 op. Cit.

²²⁰ David A., IXème Conférence Internationale de Management Stratégique Montpellier, 24 au 26 mai 2000

Tableau 6 : Comparaison des différentes méthodes de recherche (David, 1999*)

		Objectif	
		<i>Construction mentale de la réalité</i>	<i>Construction concrète de la réalité</i>
Démarche	<i>Partir de l'observation des faits ou d'un travail du groupe sur son propre comportement</i>	<p>Observation, participante ou non (I)</p> <p>Elaborer un modèle descriptif du fonctionnement du système étudié.</p>	<p>Recherche-action (II b)</p> <p>Aider à transformer le système à partir de sa propre réflexion sur lui-même, dans une optique participative.</p>
	<i>Partir d'une situation idéalisée ou d'un projet concret de transformation</i>	<p>Conception « en chambre » de modèles et outils de gestion (II a)</p> <p>Elaborer des outils de gestion potentiels, des modèles possibles de fonctionnement, sans lien direct avec le terrain.</p>	<p>Recherche-intervention (III)</p> <p>Aider, sur le terrain, à concevoir et à mettre en place des modèles et outils de gestion adéquats, à partir d'un projet de transformation plus ou moins complètement défini.</p>

* David A.,2000, op. cit. p. 14.

Ce tableau permet de positionner nos travaux de recherches parmi l'idéal-type sous-tendu dans les démarches de recherche que sont : l'observation, participante ou non (case I), la conception « en chambre » de modèles de gestion (case IIa), la recherche-action (case IIb), et la recherche-intervention (case III). En ce qui concerne **l'analyse de nos propres pratiques** et aux regards de ce tableau, nous avons réalisé une **observation participante** comme vu supra, puisque nous avons d'abord décrit le système dans lequel nous exerçons notre fonction, avant de mener une **recherche-action** puisque nous avons **aidé à décrire et comprendre les pratiques de notre propre service, avant de contribuer à transformer le service contrôle de gestion-comptabilité**, à partir de notre propre réflexion sur notre service. Ceci s'est effectué **grâce à notre fonction de contrôleur de gestion**. Quant à **nos travaux de recherche** avec **l'équipe de l'ISEOR**, nous nous **situons** dans une **recherche-intervention** puisque nous **avons aidé** à la **conception** et à la **mise en place d'outils de gestion éprouvés** en accord avec l'organisation étudiée et à partir d'une problématique pré-définie. Dans cette méthode, le chercheur a une visée participative et transformative de son terrain d'observation scientifique.

Dans nos travaux de recherche, nous avons donc appliqué un principe énoncé par David, selon lequel le chercheur peut faire suivre la phase d'observation d'une démarche de recherche-intervention, afin de gérer de « *manière simultanée formalisation et contextualisation de la nouveauté.* » Le « terrain » a donc, dans ce type de recherche, un statut enrichi par rapport à des démarches d'observation

classiques. « **Le terrain constitue au contraire un lieu d'émergence de la connaissance pratique et de la théorie.** »²²¹

« La recherche-intervention **est aussi la plus complexe à gérer du point de vue du respect des principes éthiques, méthodologiques et épistémologiques.** »²²²

Dans la recherche-intervention, le chercheur-intervenant a une place plus sophistiquée et plus risquée, mais c'est celle qui potentiellement, est plus propice à la production de connaissances théoriques fondées en sciences de gestion.

L'ISEOR présente « une démarche d'intervention structurée et stabilisée », que nous avons adoptée notamment pour la dynamique du changement qu'elle suscite (Henriot²²³). Nous exposons dans le point suivant les caractéristiques de cette dynamique du changement dans ce type de recherche-intervention.

2.2.3. LES QUATRE PHASES DE LA DYNAMIQUE DU CHANGEMENT

La méthode de recherche-intervention de l'ISEOR, se caractérise par une « dynamisation globale de l'entreprise »²²⁴. Il s'agit d'une méthode d'intervention de transformation en profondeur et progressive sur plusieurs années, qui se décompose en quatre phases : le diagnostic, le projet, la mise en œuvre et l'évaluation. (Savall, Zardet²²⁵)

Le diagnostic permet d'instaurer un climat de confiance de par sa phase d'écoute de tout le personnel, pour faire émerger les dysfonctionnements et leurs effets (dysfonctionnements élémentaires, régulations, coûts cachés) puis, l'analyse dysfonctionnelle permet de stimuler les comportements afin de permettre la mise en évidence des causes des dysfonctionnements.

Le projet favorise la co-production de solutions « d'innovation socio-économique » pour réduire les dysfonctionnements. Il s'agit de la proposition par chaque acteur de solutions pour aboutir à un projet global de transformation d'un service, afin de diminuer les dysfonctionnements et les coûts cachés inhérents. Il en découle la constitution de groupes de projet qui sont des groupes de travail hiérarchiques et les propositions qui en ressortent, sont évaluées par l'établissement d'une balance

²²¹ David A., 2000, op. cit. p. 20.

²²² David A., 2000, op. cit. p. 21.

²²³ Henriot J., *Génération et gestion d'une dynamique coopérative entre intervenants-chercheurs et acteurs praticiens -cas d'expérimentation en sciences de gestion-*, thèse de doctorat en Sciences de gestion, juillet 2005.

²²⁴ Savall H., Zardet V., *Maîtriser les coûts et les performances cachés*, Economica, 4^{ème} édition, 2003 p. 223-247.

²²⁵ Savall H., Zardet V., 2003, op. cit.

économique du projet pour valider que le projet sera rentable et mérite d'être lancé, tout en précisant le gain attendu en cas d'acceptation. Il s'agit donc d'une implication forte de toutes les catégories de personnel, (base, intermédiaire, top) dans un ordre et groupement très étudié. C'est une méthode évaluée avec les acteurs de l'entreprise qui vise la globalisation au niveau de l'entreprise.

La mise en œuvre est la préparation et la réalisation de l'action retenue par le groupe de projet qui entraîne une amélioration des dispositifs de concertation entre les acteurs tant verticalement que transversalement et une action de formation en accompagnement de la mise en œuvre.

L'évaluation permet de vérifier que les coûts cachés ont bien diminué (visée scientifique) et d'apporter une nouvelle dynamique par l'apport d'informations nouvelles et surtout un support concret pour améliorer le dialogue entre les différentes catégories de personnel, notamment par le biais de l'instauration de contrat d'activité périodiquement négociable.

A ce stade, il nous paraît intéressant d'exposer des **phrases-témoin issues du cas de l'établissement belge de santé qui** illustrent notre propos.

Tableau 7 : Phrases-Témoins issues du cas de l'établissement belge de santé

LA DEMARCHE SOCIO-ECONOMIQUE PERMET D'ACCOMPAGNER LE CHANGEMENT

(Parfois)

"Ce que je trouve positif dans la démarche et dans le rôle de intervenants, c'est de nous avoir donné des outils de travail et de réflexion, un encadrement et un timing. C'était très bien."

LA DEMARCHE SOCIO-ECONOMIQUE PERMET D'ACCOMPAGNER LE CHANGEMENT

(Parfois)

"Les assistances personnalisées ont été superbes, j'ai appris beaucoup sur les outils d'aide à la gestion d'équipe, mais c'est dommage qu'il n'y ait pas eu de suivi."

LA DEMARCHE SOCIO-ECONOMIQUE PERMET D'ACCOMPAGNER LE CHANGEMENT

"Pour l'ISEOR, les problèmes ont été posés et les changements sont en cours ou ont eu lieu. Ça c'est bénéfique !"

LE DIAGNOSTIC PERMET DE STRUCTURER ET DE FORMALISER LES IDEES

"Au niveau architectural, je reste persuadé que sans l'aide de la démarche, nous n'en serions pas à l'état d'avancement que nous connaissons aujourd'hui, avec une programmation claire, un suivi..."

PROJET HORIZONTAL

LA MISE EN PLACE DE GROUPES DE TRAVAIL EST JUGEE POSITIVE

(Assez souvent)

"Ce que je trouve bien dans la démarche, et surtout avec les groupes de travail, c'est que c'est la première fois que je vois une technique qui arrive à faire collaborer l'ensemble du personnel."

FORMATION-CONCERTATION ET ASSISTANCES PERSONNALISEES

LES OUTILS DE MANAGEMENT SOCIO-ECONOMIQUE INDUISENT UNE PLUS GRANDE FORMALISATION

"La démarche nous a donné des méthodes de travail, on a pris l'habitude de formaliser, de faire des réunions avec des fiches de résolutions... et tout le monde fait et utilise les mêmes outils. C'est très pratique."

Nous abordons dans le point suivant notre mode opératoire d'élaboration des matériaux de recherche empirique.

2.3. MODE OPERATOIRE D'ELABORATION DES MATERIAUX DE RECHERCHE EMPIRIQUE

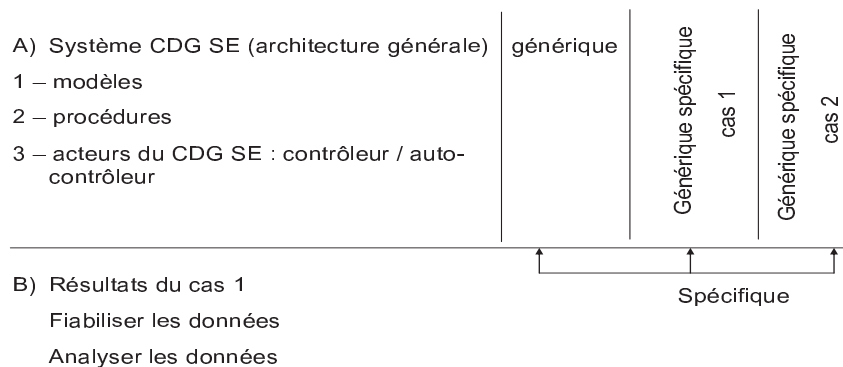
A notre arrivée dans l'organisme il y a dix ans, nous avons réalisé l'inventaire des différentes missions du service comptabilité et de contrôle de gestion puis, nous avons réalisé un diagnostic de ce service afin de faire apparaître les limites des pratiques d'analyse et de contrôle de gestion.

Par la suite, nous avons conduit des entretiens auprès des directeurs et des responsables de services et de départements, pour connaître : les outils, les procédures et les normes internes utilisés, les difficultés rencontrées dans la pratique du contrôle de gestion et de la mise en œuvre de la stratégie. Cela a permis de dégager les améliorations possibles et de déterminer le rôle du contrôleur de gestion

permettant de créer une interaction entre lui et les auto-contrôleurs de gestion à tous les niveaux de l'organisme.

En ce qui concerne notre analyse des deux principaux cas, objet des cinquième et sixième chapitres, nous avons utilisé la méthodologie résumée dans la figure suivante :

Figure 3 : Méthodologie d'analyse des cas objets des 5^{ème} et 6^{ème} chapitres



Cette figure met en évidence notre méthodologie de recherche. A partir de l'analyse de nos deux cas principaux 1 et 2, des principes se sont dégagés de deux ordres :

- des principes génériques qui sont généralisables à toutes les organisations notamment à nos cinq autres cas ;
- des principes génériques spécifiques à une entreprise, compte tenu de sa problématique. Ces principes sont généralisables à des organisations vivant des problématiques similaires.

Toutefois, des principes spécifiques au cas 1 peuvent avoir fait émerger des principes spécifiques au cas 2 et vice versa, ces deux sont donc interdépendants.

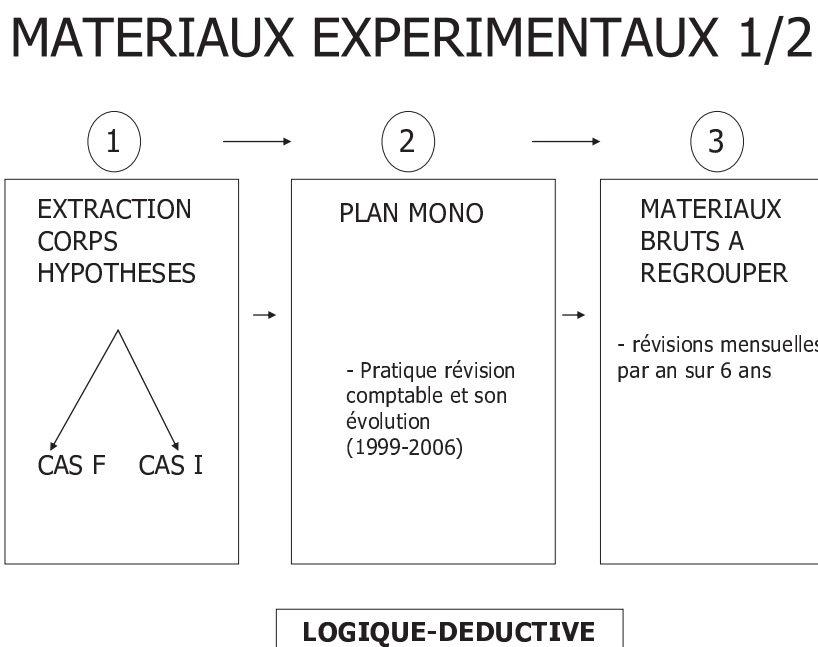
En ce qui concerne les recherches-intervention menées par l'ISEOR, nous exposons la méthode de tri des données brutes recueillies que nous avons réalisée : toutes les opérations menées tout au long de l'intervention par le chercheur, ont été répertoriées afin de mettre en évidence le mode opératoire suivi. Une gestion du temps précise permet d'identifier les réalisations incombant aux chercheurs et aux autres acteurs. Il y a également un travail de ventilation des données brutes pour rendre plus évidents les résultats issus de la recherche-intervention. Nous retrouvons ainsi, la notion de **co-construction entre l'intervenant et les participants**.

Nous avons également étudié des documents internes aux entreprises étudiées.

Puis, pour le cas « PME de télésurveillance » et le cas « Mutuelle de santé », nous avons eu l'opportunité de réaliser des entretiens semi-directifs avec le Président directeur général pour la première entreprise et le directeur régional et le contrôleur de gestion pour la deuxième organisation, ce qui nous a permis d'approfondir certains points et de dégager des résultats plus qualitatifs. Nous présentons en annexe 13 le guide d'entretien utilisé.

Nous pouvons résumer notre méthodologie d'analyse des matériaux expérimentaux par les deux figures 4 et 5.

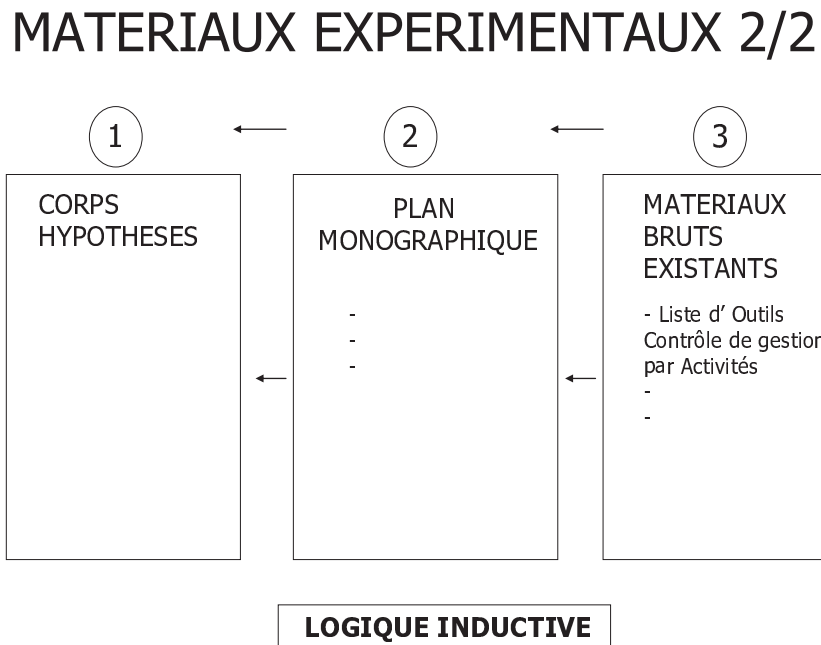
**Figure 4 : Méthodologie d'analyse des matériaux expérimentaux 1/2 -
Logique déductive**



Dans un premier temps, nous avons extrait les hypothèses (figure 4 étape 1) des différents terrains d'observation scientifique, ce qui nous a permis d'obtenir un tableau général des hypothèses subdivisé en trois corps d'hypothèses : celui que nous pensons pouvoir valider par le premier grand cas, un autre que nous pensons pouvoir valider par le deuxième grand cas et enfin un troisième pour les cinq mini-cas. Dans l'étape 2 de la figure 4, nous nous posons la question suivante : existe-t-il aujourd'hui des matériaux qui nous permettent de valider cette hypothèse ? Si la réponse est oui, l'étape 3 consiste à regrouper ces matériaux bruts afin de les exploiter et qui serviront de justifications aux hypothèses émises dans l'étape 1.

Si la réponse à la question posée dans l'étape 2 de la figure 4, est négative, nous mobilisons une autre méthode qui est développée dans la figure 5 suivante.

Figure 5 : Méthodologie d'analyse des matériaux expérimentaux 2/2 -
Logique inductive



Dans cette deuxième logique, et parallèlement au premier raisonnement, nous analysons si, les matériaux bruts ou élaborés que nous avons regroupés (étape 3 figure 5) permettraient de valider une hypothèse (étape 2 figure 5) ou bien s'ils nécessitaient l'émergence d'une nouvelle hypothèse (étape 1 figure 5).

Après l'exposé de notre mode opératoire, nous abordons la présentation de nos terrains d'observation scientifique.

2.4. PRESENTATION DES TERRAINS D'OBSERVATION SCIENTIFIQUE

Il s'agit à ce stade d'une présentation générale des terrains d'observation scientifique qui décrit leur taille, leur activité, leur stratégie, ainsi que leur mode de management et de prise de décision. Un focus sur les caractéristiques du contrôle de gestion est réalisé dans les cinquième, sixième et septième chapitres.

2.4.1. PRESENTATION DE L'ORGANISME DE RECHERCHE-DEVELOPPEMENT

Nous définissons dans un premier temps, l'activité, puis, la stratégie, la structure, l'identité et les modalités de prise de décision dans cette organisation.

L'activité de cet organisme de recherche-développement se décline en activités dites solvables et en activités dites non solvables.

Les activités dites solvables comprennent des recherches-interventions dans des entreprises et des organisations, permettant de conceptualiser, d'expérimenter et d'évaluer des concepts, outils et techniques de management, d'après un cahier des charges méthodologique accepté par le client. Ces activités donnent lieu à facturation des actes. Ainsi, les entreprises partenaires de la recherche-intervention bénéficient des prestations innovantes issues de la capitalisation de la connaissance acquise par l'organisme au travers de ses recherches-interventions.

Les activités dites non solvables concernent l'organisation de manifestations, participations à des salons pour promouvoir l'activité de l'organisme, qui n'entraînent pas de facturation de prestations à des clients externes.

Les activités solvables financent les activités non solvables.

Toutes les activités de l'organisation sont répertoriées dans une nomenclature générale d'activités²²⁶ qui identifie six segments:

- La gestion interne qui regroupe les tâches quotidiennes opérationnelles de courte durée.
- Les missions internes qui sont des missions de création de potentiel qui ne sont pas immédiatement solvables mais qui à terme, vont créer de la valeur. A titre d'exemple, nous pouvons citer le développement des collaborations avec l'étranger.
- Les grands projets
- Les publications
- Les formations en entreprise
- Les interventions qui se déroulent sur des périodes allant de un à trois ans, renouvelables.

²²⁶ Voir la présentation de cet outil chapitre 4 p.124.

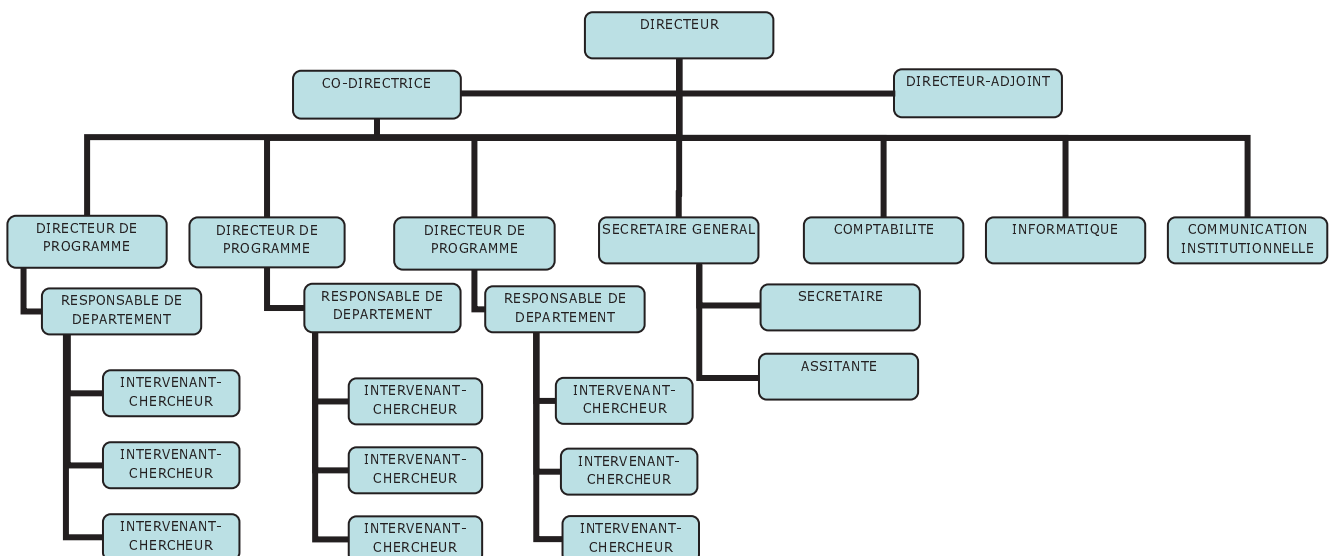
La stratégie est basée sur un plan à trois ans. Cinq axes prioritaires définissent le programme quadriennal. Ces objectifs prioritaires permettent donc de définir le cadre global de l'activité de l'organisation, mais quelle activité développer en priorité, sur quelle base prendre cette décision ? Et quelle proportion leur réserver? Toutes ces questions restent en suspens à ce niveau de la présentation ; pour tenter d'y répondre, nous devons nous attacher également à l'étude de la structure de l'organisation et au processus de décision de cette organisation.

L'analyse de **la structure** de cette organisation s'effectue à travers sa structure juridique et sa structuration interne.

Il s'agit d'une structure associative qui emploie une trentaine de personnes.

L'activité que nous avons exposée précédemment comporte la création d'un réseau d'affiliés. Mais l'organisation de ce réseau d'affiliés ne permet pas à elle seule de répondre à l'objectif de mise en œuvre de la stratégie, nous allons donc étudier maintenant **l'organisation interne** (cf. figure 6).

Figure 6 : Organigramme de l'organisation



Un pôle administratif regroupe toutes les autres fonctions de l'organisme, dont le service comptabilité qui comprend une comptable et un contrôleur de gestion (nous même), lequel a un rôle de supervision du service comptabilité et un rôle fonctionnel de contrôle de gestion interne, que nous développons dans le cinquième chapitre.

L'**identité** : la vocation de cet organisme est d'élaborer, de tester et de diffuser des idées et des outils innovants en management. Le management de cette organisation est de type participatif : chaque personne est incluse dans un dispositif de réunions et donne son avis sur telle ou telle situation. Ceci permet de voir sur quelles bases sont prises les décisions mais ne nous renseigne pas sur la manière de les prendre.

Le processus de prise de décision se décompose de la manière suivante :

Des **décisions** dites **opérationnelles** sont prises au quotidien et traitées au niveau des réunions d'équipes, **et celles** qui **demandent un arbitrage plus fort** et qui donnent lieu à des dispositifs transversaux, comme les décisions d'investissement matériel, d'infléchissements stratégiques, d'investissements financiers, de développement des activités solvables et non solvables, de recrutement et de création de poste.

A partir du plan à trois ans, le comité de direction détermine les grandes orientations de la politique générale de l'organisation et les soumet aux chefs de département et de service qui réfléchissent en concertation avec les membres de leur équipe sur la priorité de chacune de ces orientations.

Une fois cette réflexion faite, une réunion générale de l'ensemble du personnel permet de débattre et d'arrêter la politique générale de l'organisation. De ce fait, chaque personne faisant partie de l'organisation a une vision sur ses fonctions futures et actuelles et les orientations de l'organisation.

Il existe par ailleurs un dispositif élargi de réunions : le premier, c'est celui qui réunit le comité de direction et les chefs de service et de division des activités dites solvables, le deuxième, inclut le premier dispositif avec en outre, les cadres N-2 des activités dites non solvables (comptabilité, communication, informatique...).

Les activités solvables font l'objet de procédures de contrôle de gestion précises et régulières mais pas les activités non solvables. Cela nuit à la qualité des décisions prises par le comité de direction, qui a donc décidé en 2001 d'étendre les procédures de contrôle de gestion à l'ensemble de l'organisation dont nous abordons la description et les résultats, dans le cinquième chapitre.

2.4.2. PRESENTATION DE L'ORGANISME DE SERVICES AUX PARTICULIERS ET AUX ENTREPRISES EN MATIERE D'EMPLOI (CAS 2)

Cet organisme belge est issue de la fusion en 2002 de deux anciennes administrations et possède quatre missions essentielles : aider les personnes dans la formulation de leur projet professionnel, l'acquisition de compétences et leur recherche d'emploi ; aider les entreprises dans leur recrutement et la formation de leur personnel ; soutenir tout acteur du marché de l'emploi Wallon et pourvoir à la diffusion de l'information.

Cette organisation emploie quatre mille personnes et se compose d'un siège central et de trois entités : deux dites de production et une dite de support.

Cet organisme est sous la tutelle du gouvernement wallon par le biais du ministre de l'économie et de l'emploi, du ministre de la formation professionnelle et d'un comité de gestion (Conseil d'administration) chargé de mettre en œuvre les politiques de l'emploi et de la formation décidées par le gouvernement Wallon. Ce comité de gestion se compose de représentants d'organisations syndicales salariées et patronales et de l'administrateur général, équivalent du directeur général en France. De ces deux dispositifs, est né un document appelé « contrat de gestion », qui constitue une contractualisation des attentes des deux tutelles et détermine le montant du financement de cet organisme ; à titre d'exemple pour 2005 le budget s'élevait à environ 800 millions d'euros financé à 79% par des subventions de la région Wallonne et à 875 millions d'euros en 2006 ; ce contrat est renouvelé tous les cinq ans et redéfinit ses missions et ses structures.

Au début de la recherche-intervention en 2001, les membres du comité de direction générale, appelé « STAFF », qui est le plus haut niveau de décision interne, ne voulaient pas introduire de changement, mais le gouvernement ayant changé et la situation générale économique dans la région s'étant dégradée, il y a eu une accentuation des exigences de la tutelle dans une optique de rigueur économique. C'est dans ce contexte que la direction générale a décidé d'introduire une démarche de changement.

Le comité de direction générale est un dispositif qui réunit l'administrateur général et les directeurs des trois entités, dans lequel sont abordés les points de décisions stratégiques et de politique générale. Il s'agit d'options politiques indispensables à prendre, pour mettre en place une conduite du changement.

La recherche-intervention de l'ISEOR a débuté en 2001 avec la mise en place du management socio-économique^{227,228} et ²²⁹ puis, progressivement le besoin de mettre en place un contrôle de gestion socio-économique²³⁰ s'est fait sentir. Cette implantation a débuté dans trois services : le premier, celui de la comptabilité, des ressources financières et matérielles qui compte plus de cent personnes²³¹, celui du contrôle de gestion constitué de six personnes et celui de la personne chargée de l'application du contrat de gestion qui comporte quatre personnes, dont nous détaillons les résultats dans le sixième chapitre.

2.4.3. PRESENTATION DES CINQ « MINI-CAS »

« *L'opportunité méthodique* », cher à Girin²³² nous a conduit à compléter notre recherche par des « mini-cas » qui sont appelés ainsi, du fait que nous n'avons pu y observer que quelques éléments de contrôle de gestion, mais dont les résultats en termes d'incidences sur le rôle du contrôleur de gestion, nous ont paru très intéressants à exploiter. Il s'agit dans le paragraphe 2.4.3.1), de la présentation d'une recherche-intervention dans un établissement belge de santé, les paragraphes 2.4.3.2), 2.4.3.3), 2.4.3.4) et 2.4.3.5) sont consacrés respectivement aux résultats d'une recherche-intervention dans un établissement d'accueil pour personnes handicapées en difficulté, une entreprise de télésurveillance électronique, une mutualité d'assurance maladie et une entreprise d'électricité industrielle.

Néanmoins il s'agit de recherche-intervention de grande ampleur. C'est pourquoi nous utiliserons par la suite le terme "cas" plutôt que "mini-cas".

2.4.3.1. RECHERCHE-INTERVENTION DANS UN ETABLISSEMENT BELGE DE SANTE (1^{ER} CAS)

Cette clinique belge de 710 personnes est née en 1964 et est constituée d'un centre médical de maternité et de pédiatrie et d'une clinique privée, qui continuaient à fonctionner séparément jusqu'en 1991. En 1991, ces deux structures sont réunies et connaissent une forte croissance jusqu'en 2002²³³, date à laquelle elles doivent faire face à un déficit record de 1,250 million d'euros. Cette recherche-intervention s'effectue dans un contexte d'évolution du monde hospitalier et est réalisée dans le but

²²⁷ Méan J-P., Ombelets N., Voyant O., *Le management socio-économique dans une institution publique belge : le Forem*, in *L'Université citoyenne, progrès, modernisation, exemplarité*, Economica, Paris, 2003

²²⁸ Méan J-P., Ombelets N., Bossens C., *De l'effet de mode managériale à la permanence du changement. Le cas du Forem (Belgique)*, in *Mutation stratégique des Chambres de Commerce et d'Industrie*, Economica, Paris, 2004

²²⁹ Méan J-P., Ombelets N., *Modernización del servicio público mediante crecimiento del desempeño*, in *Evaluación de Desempeño y gestión Socioeconómica*, Casa abierta al tiempo, Merida, 2007

²³⁰ Bossens C., Voyant O., *Une démarche d'installation du contrôle de gestion socio-économique : le cas du Forem*, in *Le management du développement des territoires*, Economica, Paris, 2006

²³¹ Gallien R., Bossens C., *Le contrôle de gestion socio-économique*, in *Management socio-économique - une approche innovante*, Economica, 2008, pp. 73-84.

²³² Girin J. Communication à la journée d'étude la recherche-action en action et en question, AFCET, Collège de systémique, École Centrale de Paris, 10 mars 1989

²³³ Savall H., Pauwels R., Brooms J-M., Krief N., *La méthode socio-économique dans le secteur particulier des hôpitaux*, in *Le management du développement des territoires*, Economica, 2005, p. 151-163.

de permettre un rapprochement des médecins, des infirmiers et des administratifs, ce qui constitue une première spécificité. En outre, elle s'est opérée avec l'adhésion des médecins, réputés peu sensibles à l'économique, ce qui constitue sa deuxième spécificité.

2.4.3.2. RECHERCHE-INTERVENTION DANS UN ETABLISSEMENT POUR PERSONNES HANDICAPEES EN DIFFICULTE (2^{EME} CAS)

Cette maison d'accueil spécialisée française de 133 personnes a été créée en 1984²³⁴. En 2001, après d'importants déficits, elle a intégré une autre structure par le biais d'une fusion-absorption. La tutelle de la direction des affaires sanitaires et sociales, lui a instauré deux objectifs : la réduction des coûts et la relance d'un projet concernant toutes les personnes accueillies. Elle a fait appel à l'ISEOR dans un contexte de réduction d'effectif engagé en 2002 et d'une augmentation d'activité avec un climat social lourd et ne voulait pas établir que des restrictions mais aussi des améliorations de l'existant.

2.4.3.3. RECHERCHE-INTERVENTION DANS UNE ENTREPRISE DE TELESURVEILLANCE ELECTRONIQUE (3^{EME} CAS)

Cette entreprise de 650 personnes et d'un chiffre d'affaires de 75 millions d'euros par an, a fait appel à l'ISEOR dans un premier temps en 2000, car elle connaissait une situation déficitaire de 10 millions d'euros. Elle a entamé alors ce partenariat de recherche-intervention dans l'objectif de sauver l'entreprise. En effet, elle se situe sur un marché mature et de plus en plus concurrentiel dans un contexte de forte mutation technologique. Il lui est indispensable d'impliquer l'ensemble des acteurs dans la mise en œuvre de la stratégie et l'enracinement chez tous les acteurs des cinq principes majeurs de management²³⁵ de l'entreprise que sont : la **gestion intégrale de la relation client, la responsabilisation des collaborateurs, le traitement ensemble des problèmes avec tous les acteurs**, c'est-à-dire opérer un décloisonnement des services, **l'action de diminution des coûts cachés et l'augmentation des performances cachées, l'utilisation des outils et les dispositifs pour une mise en œuvre efficace.**

L'organisation des activités se répartit en quatre départements : trois d'entre eux sont décentralisés, il s'agit du commercial, du technique et de la télésurveillance et un est centralisé et qui regroupe toutes les fonctions support.

²³⁴ Barry S., Cristallini V., Savall H., *Bilan et perspectives après deux ans de fonctionnement du management socio-économique*, in *L'hôpital et les réseaux de santé*, Economica, 2006, p.179-188.

²³⁵ Richerme B., et Cristallini V., *Nouveaux défis stratégiques : complexification de l'espace concurrentiel*, in *Modernisation des services publics – Fécondité des partenariats publics-privés-*, Economica, 2008, p. 231-240.

L'appréciation de la qualité de service est le résultat d'une observation sur le terrain. Ainsi, s'il s'agit de l'évaluation de la qualité de service d'un commercial, le directeur commercial s'assure que ce commercial présente l'entreprise correctement, a une bonne approche du client.

S'agissant d'un secteur à forte mutation technologique, le service marketing est le département chargé de veiller à la création de nouveaux produits mais également de collecter les idées en interne, le maître mot est « interconnecter » c'est-à-dire créer des produits capables de révolutionner le métier. Ceci se fait à partir de la remontée d'informations du responsable du projet qui coordonne en fonction des temps disponibles.

Le pilotage transversal dans un contexte de forte mutation technologique est primordial car il permet d'oublier le moins possible d'actes majeurs.

Ainsi, l'entretien individuel que nous avons eu avec le Président Directeur général de cette entreprise, a mis en évidence le souci du pilotage transversal des activités : « Hier, nous avons eu une réunion dans laquelle nous n'avons pas oublié d'intégrer le service juridique ; car pour que notre service soit adapté, il est nécessaire que le service juridique puisse donner son avis : c'est là où nous avons le plus progressé : le service juridique intégré ».

2.4.3.4. RECHERCHE-INTERVENTION DANS UNE MUTUALITE D'ASSURANCE MALADIE (4^{EME} CAS)

Il s'agit d'un organisme belge de 250 personnes qui gère à la fois l'assurance obligatoire de soins de santé équivalent de la CRAM en France et le volet d'assurance complémentaire l'équivalent des mutuelles françaises. Elle a donc la particularité d'avoir deux fonctions de gestion.

Elle a fait appel à l'ISEOR pour améliorer son mode de gestion alors qu'elle perdait de nombreux adhérents du fait d'une mauvaise gestion des dossiers. Le diagnostic a fait émerger de nombreux dysfonctionnements mais les outils proposés ont fait évoluer les comportements comme les phrases-témoins suivantes en témoignent :

LE DIAGNOSTIC SOCIO-ECONOMIQUE PERMET DE SE REMETTRE EN CAUSE *"Depuis le premier diagnostic, certains cadres se sont révélés alors que nous pensions qu'ils ne pourraient pas évoluer. Pour certains cette démarche a représenté une grande chance."*²³⁶

²³⁶ « Evaluation socio-économique dans une Mutualité belge d'assurance maladie », Rapport de recherche ISEOR, Décembre 2006.

LES ASSISTANCES PERSONNALISEES OBLIGENT A PASSER A L'ACTE "Je n'ai pas rigolé quand j'ai appris qu'on allait appliquer tout ce qu'on nous expliquait en formation-concertation. Les assistances personnalisées représentent un processus très puissant, sans lequel les outils ne seraient pas mis en œuvre."²³⁷

2.4.3.5. RECHERCHE-INTERVENTION DANS UNE ENTREPRISE D'ELECTRICITE INDUSTRIELLE (5^{EME} CAS)

Cette entreprise belge a été créée en 1945 et a été rachetée par le dirigeant actuel en 1975. Il s'agit d'une entreprise familiale en cours de transmission entre le père et son fils. C'est un groupe industriel en technologies de pointe, à l'origine spécialisé dans les travaux de câblage et de montage électromécanique en milieu industriel, puis l'entreprise s'est orientée vers les technologies de pointe. Elle réalise un chiffre d'affaires de 42 millions d'euros pour des clients européens, asiatiques et américains ; et emploie 280 salariés.

La recherche-intervention s'est réalisée en deux « temps » : la vague 1 : de 1995 à 2002²³⁸ et la vague 2 : de 2006 à ce jour.

L'enjeu de la **vague 1** a été d'implanter un processus d'intervention synchronisant, de mettre en place des outils de management socio-économique, de réduire les coûts-performances cachés et de renforcer la synergie entre les sociétés, de donner des perspectives stratégiques au Groupe, en optimisant l'utilisation des outils de management puis, en s'appuyant sur une équipe d'intervenants internes. **Celle** de la **vague 2** a été de construire un point d'équilibre socio-économique, d'améliorer la rentabilité de l'entreprise, de rendre la stratégie plus prospective et d'accélérer la rentabilisation des activités, puis de connecter la rentabilisation par l'action et l'analyse de la décision stratégique.

Les **principaux résultats génériques**²³⁹ ont été : la mise en place d'une nouvelle organisation sur une décennie, l'articulation entre gouvernance et management, l'intégration d'un contrôle de gestion de type socio-économique, le développement des compétences managériales à l'aide d'outils de management, la gestion d'une entreprise alternant les périodes de forte croissance et de crise.

²³⁷ Ibid.

²³⁸ Foucart M., *Le dirigeant peut-il conduire seul le changement ?*, in *PME-PMI : le métier de dirigeant et son rôle d'agent de changement*, Economica, 1998.

²³⁹ Pasquier P., Foucart M., *Deux cas emblématiques de développement économique durable des entreprises*, in *Management socio-économique – une approche innovante* -, Economica, 2008, pp. 11-26.

**PREMIÈRE PARTIE -
OBJET ET MÉTHODOLOGIE DE LA RECHERCHE**

Le cas de cette entreprise est particulièrement intéressant car la recherche-intervention s'est déroulée dans un contexte où le pouvoir et l'autorité du Directeur général sont imprégnés de la personnalité et du charisme de l'administrateur délégué. En effet, l'autorité de l'administrateur délégué est omniprésente. Les acteurs les plus anciens dans la structure fondent leur confiance sur le partage de l'image de l'entreprise, véhiculée par l'administrateur délégué, un autodidacte qui a acquis une grande connaissance du métier et des compétences commerciales. Il s'agit donc d'un management de type paternaliste avec l'administrateur délégué, qui fausse les rapports interpersonnels et qui constitue un risque pour cette entreprise notamment d'un point de vue économique.

Quelques phrases témoins résumant ce que nous venons d'aborder :

«Le Directeur général ne prend pas souvent position. Il attend l'avis de l'administrateur délégué ou pire, il se rétracte après concertation avec son encadrant. Et, le CODIR n'est pas dupe. »

« Le Directeur Général, dans sa fonction est en retrait parce qu'il se protège d'un chef très présent même absent, très reconnu par les anciens de l'entreprise. A mon sens, il souffre de faire un travail où il ne trouve pas tout le pouvoir de décision qui devrait aller de pair avec cette fonction. »

« De plus, Le Directeur Général n'est pas perçu comme un homme de terrain, maîtrisant le métier. Il n'a donc ni le pouvoir (il ne peut qu'exercer une contrainte minime vis-à-vis de ses collaborateurs et cette éventuelle décision, devrait être validée par « le chef, le seul ») ni l'autorité. »

L'organisation du travail est telle qu'elle engendre des « incertitudes » :

- L'effet miroir du diagnostic socio-économique réalisé a mis en évidence un manque de définition du rôle des acteurs et de clarté sur les outils utilisés ou non (définitions de fonction, grilles de délégation, grilles de compétences...).
- Les règlements et procédures existent, mais ne sont pas toujours suivis, ni respectés, ce qui entraînent des dysfonctionnements, dont la régulation pour certains, s'avère très onéreuse pour l'entreprise.

Nous étudierons dans le septième chapitre, dans quelle mesure cette spécificité dans le mode de management, a un impact sur le rôle du contrôleur de gestion.

2.4.4. SYNTHESE ET COMPLEMENTARITE DES TERRAINS D'OBSERVATION SCIENTIFIQUE

Nous avons vu dans le chapitre premier une des particularités de nos terrain d'observation scientifique est celui de la servuction, c'est-à-dire des tâches effectuées en présence ou non du client, qui pose le problème vis-à-vis du travail de l'intervenant-chercheur, qui fait des entretiens en présence du client et pour qui, un retour au laboratoire est nécessaire pour se soustraire à cette influence.

Nous résumons dans le tableau 8 ci-après les spécificités de nos terrains.

Tableau 8 : Récapitulatif de nos terrains d'observation et de leurs spécificités

Entreprises	Taille (nb de personnes)	Secteur activité	Pays	Type d'intervention analysée dans notre travail de recherche	Période	Durée (nb d'années)
Organisme de recherche-développement	30	Services aux entreprises	France	Mise en place du système de gestion socio-économique	2000-2009	10
Organisme de services aux particuliers et aux entreprises en matière d'emploi	4 000	Services aux particuliers et aux entreprises en matière d'emploi	Belgique	Mise en place du système de gestion socio-économique	2001-2009	10
Etablissement belge de santé	710	Santé	Belgique	Évaluation socio-économique	2005-2008	3
Etablissement d'accueil pour personnes handicapées en difficulté	133	Sanitaire et social	France	Évaluation socio-économique	2004-	
Entreprise de Télésurveillance électronique	660	Télésurveillance	France	Balances socio-économiques de projet	2000-	
Mutualité d'assurance maladie	250	Santé	Belgique	Évaluation socio-économique	2004	
Entreprise d'électricité industrielle	280	Industrie électrique de haute technologie	Belgique	Mise en place du système de gestion socio-économique	1995-	

Ce tableau permet de mettre en évidence la **variété** des organisations étudiées notamment par leur effectif, leur activité au sein du secteur des services.

CONCLUSION DU CHAPITRE 2

Nous avons mis en évidence dans ce chapitre, les deux méthodologies utilisées pour réaliser notre travail de recherche : l'auto-observation et la recherche-intervention.

L'auto-observation a été utilisée pour analyser notre propre métier, mais « l'opportunisme méthodique » au sens de Girin²⁴⁰, nous a permis d'utiliser également une autre méthode qui est celle de la recherche-intervention. Cette dernière a succédé à l'auto-observation, en application du principe énoncé par David, selon lequel le chercheur peut faire suivre la phase d'observation d'une démarche de recherche-intervention afin de gérer de « manière simultanée formalisation et contextualisation de la nouveauté. » Le « terrain » a donc, dans ce type de recherche, un statut enrichi par rapport à des démarches d'observation classiques. « **Le terrain constitue au contraire un lieu d'émergence de la connaissance pratique et de la théorie.** »

« La recherche-intervention **est aussi la plus complexe à gérer du point de vue du respect des principes éthiques, méthodologiques et épistémologiques.** »

Dans la recherche-intervention, le chercheur-intervenant a une place plus sophistiquée et plus risquée, mais c'est celle qui potentiellement est plus propice à la production de connaissances théoriques fondées en sciences de gestion.

D'après Henriot²⁴¹, l'ISEOR présente « une démarche d'intervention structurée et stabilisée », que nous avons adoptée notamment pour la dynamique du changement qu'elle suscite. En effet, cette méthode, se caractérise par la « dynamisation globale de l'entreprise »²⁴². Il s'agit d'une méthode d'intervention de transformation en profondeur et progressive sur plusieurs années, qui se décompose en quatre phases : **le diagnostic**, qui permet d'instaurer un climat de confiance de par sa phase d'écoute de tout le personnel, pour faire émerger les dysfonctionnements et leurs effets et de permettre la mise en évidence des causes des dysfonctionnements. **Le projet**, qui favorise la co-production de solutions pour réduire les dysfonctionnements et qui se traduit par une implication forte de toutes les catégories de personnel (base, intermédiaire, top), dans un ordre et groupement très étudié. **La mise en œuvre** est la préparation et la réalisation de l'action retenue par le groupe de projet qui entraîne une amélioration des dispositifs de concertation entre les acteurs tant verticalement que transversalement et une action de formation en accompagnement de la mise en œuvre. **L'évaluation** permet quant à elle, de vérifier que les coûts cachés ont bien diminué (visée scientifique) et d'apporter une nouvelle dynamique par l'apport d'informations nouvelles et surtout, un support concret pour améliorer le dialogue entre les différentes catégories de personnel, notamment par le biais de l'instauration de contrat d'activité périodiquement négociable.

²⁴⁰ Girin J. Communication à la journée d'étude la recherche-action en action et en question, AFCET, Collège de systémique, École Centrale de Paris, 10 mars 1989

²⁴¹ Henriot J., *Génération et gestion d'une dynamique coopérative entre intervenants-chercheurs et acteurs praticiens –cas d'expérimentation en sciences de gestion-*, thèse de doctorat en Sciences de gestion, juillet 2005.

²⁴² Savall H., Zardet V., *Maîtriser les coûts et les performances cachés*, Economica, 4^{ème} édition, 2003 p. 223-247.

Le mode opératoire d'élaboration des matériaux de recherche empirique s'est effectué selon deux logiques : la logique déductive et la logique inductive. Ces deux logiques ont permis à partir de l'analyse de nos deux cas principaux cas 1 et cas 2, de dégager des principes de deux ordres : des principes génériques qui sont généralisables à toutes les organisations notamment à nos cinq mini-cas ; et des principes génériques spécifiques à une entreprise compte tenu de sa problématique. Ces principes sont généralisables à des organisations qui ont des problématiques similaires.

Toutefois, des principes spécifiques au cas 1, peuvent avoir fait émerger des principes spécifiques au cas 2 et vice versa, ces deux sont donc interdépendants.

En ce qui concerne les recherches-intervention menées par l'ISEOR, nous avons exposé la méthode de tri des données brutes recueillies que nous avons réalisée et qui ont permis tout au long de l'intervention de répertorier les opérations réalisées par le chercheur et celles réalisées par les autres acteurs. Nous retrouvons ainsi, la notion de **co-construction entre l'intervenant et les participants**.

En outre, pour le cas « PME de télésurveillance » et le cas « Mutuelle de santé », nous avons eu l'opportunité de réaliser des entretiens semi-directifs avec le Président directeur général pour la première entreprise et le directeur régional et le contrôleur de gestion pour la deuxième organisation, ce qui nous a permis d'approfondir certains points et de dégager des résultats plus qualitatifs.

L'hétérogénéité des terrains d'observation scientifique et la durée, s'expliquent par le fait que le contrôle de gestion socio-économique est long à mettre en place et qu'il nécessite au moins quatre ans avant d'obtenir des résultats tangibles. En outre, même si nous obtenons des résultats dès le début, c'est à partir de la cinquième année que des résultats conséquents apparaissent et c'est à partir de là qu'une analyse peut être réalisée notamment sur le rôle du contrôleur de gestion.

De plus, le contrôle de gestion socio-économique peut être mis en place par différents points d'entrée c'est pourquoi, les terrains d'observation observés sont aussi hétérogènes.

**CHAPITRE 3 - LE CONTEXTE GENERAL D'EVOLUTION DU
CONTROLE DE GESTION**

3.1. L'EVOLUTION DU CONTROLE DE GESTION DANS LA LITTERATURE	84
3.2. L'EVOLUTION DU ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION DANS LA LITTERATURE	102
CONCLUSION DU CHAPITRE 3	117

Nous abordons dans ce chapitre, l'évolution du rôle du contrôleur de gestion dans la littérature, sous trois angles : **l'application et la conception d'outils de contrôle de gestion**, sa **contribution** à la **mise en place d'un contrôle de gestion plus proche des opérationnels et ses relations interpersonnelles** avec les autres acteurs de l'entreprise, dans un contexte d'évolution du contrôle de gestion.

Nous exposons dans un premier temps les points de vue d'auteurs qui ont mis en évidence une certaine évolution du contrôle de gestion, puis dans un deuxième temps ceux qui ont étudié l'évolution du rôle du contrôleur de gestion dans ce contexte.

3.1. L'ÉVOLUTION DU CONTROLE DE GESTION DANS LA LITTÉRATURE

Pour Bouquin et Pesqueux²⁴³, l'organisation scientifique du travail avait pour but de régler « les rapports opérateurs-tâche » (Fayol (1916)²⁴⁴) dans laquelle les dirigeants travaillaient dans des structures conçues pour prévoir, organiser, commander, coordonner et contrôler les autres cadres. La croissance de la taille et de la complexité des entreprises a provoqué le développement du rôle du management intermédiaire et supérieur et certains auteurs ont mis en évidence que depuis quelque temps, la forme « classique » des entreprises semble muer en forme « transversale », modèle d'entreprise-réseau dans lequel les niveaux hiérarchiques s'aplatissent. (Desreumaux²⁴⁵, Boltanski et Chiapello²⁴⁶, Villesèque²⁴⁷, Berland, Simon²⁴⁸, Meyssonier et Fernandez-Poisson²⁴⁹).

Dans ce contexte, le contrôle de gestion évolue également. Ainsi, pour de nombreux auteurs, le contrôle de gestion est en profonde évolution (Anthony^{250et251}, Giard²⁵², Maeder²⁵³, Evraert et

²⁴³ Bouquin H., Pesqueux Y., *Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline*. Les vingt ans de l'AFC-mai 1999.

²⁴⁴ Fayol H., *Administration industrielle et générale*, Bulletin de la société de l'industrie minérale, Paris 1916 (rééd. Dunod 1979).

²⁴⁵ Desreumaux A., *Nouvelles formes d'organisation et évolution de l'entreprise*, Revue Française de Gestion, janvier-février 1996, pp.86-117.

²⁴⁶ Boltanski L., Chiapello E., *Le nouvel esprit du capitalisme*, Gallimard, 1999.

²⁴⁷ Villesèque F., *Budgets et transversalité : une étude empirique.*, Journée de recherche AFC transversalités et compta contrôle audit, 2004.

²⁴⁸ Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.6.

²⁴⁹ Meyssonier F., Fernandez-Poisson D., *La réduction des coûts, enjeu majeur du contrôle de gestion*, in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.35.

²⁵⁰ Anthony R.N., *Planning and control systems, a framework for analysis*, Boston, Division of research, Harvard Business School, 1965, 180 p.

²⁵¹ Anthony R.N., *The Management Control Function*, Boston, The Harvard Business School Press 1988, 216 p., traduction française : *La fonction contrôle de gestion*, Publi-Union, Paris, 1993.

²⁵² Giard V., *Une comptabilité de gestion en crise*, dans *Gestion industrielle et mesure économique*, Economica, 1990, pp.135-150.

Mévellec²⁵⁴, Savall et Zardet²⁵⁵, Teller²⁵⁶, Lorino²⁵⁷, Bouquin²⁵⁸, Van Der Ghinst²⁵⁹, Zimnovitch²⁶⁰ et Amintas²⁶¹, Bouquin et Pesqueux²⁶², Bouquin et Fiol²⁶³, Berland et Simon²⁶⁴).

La littérature qui aborde la rénovation des systèmes de contrôle met en évidence qu'actuellement, les systèmes de gestion ne sont pas adaptés à leur environnement instable puisqu'ils ont été conçus pour des environnements stables (Lorino²⁶⁵).

Dans ce contexte, Guibert et Dupuy²⁶⁶ entendent par conception « rénovée » du contrôle et du pilotage de l'organisation, la **connexion entre** « une représentation structurelle et informationnelle **formelle et** une représentation de **l'informel** »²⁶⁷ c'est-à-dire tous les réseaux de relations complexes et implicites qui existent entre les acteurs ou les composantes de l'organisation.

Bouquin et Pesqueux²⁶⁸ voient quant à eux l'évolution du contrôle de gestion en tant que processus **managérial** qui recouvre **trois problématiques** : celle de la **délégation** c'est à dire le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité, celle d'un **système de mesure des performances lié aux centres de responsabilité** et le problème du système de prix de cession interne **et** enfin celle de la **convergence des buts**.

Nous distinguons donc **quatre types d'évolution** qui se dessinent dans la littérature : l'évolution du contrôle de gestion vers un **contrôle de gestion stratégique**, la deuxième est celle qui **intègre la dimension sociale et comportementale** dans le contrôle de gestion, la troisième est celle de **l'évolution du système d'information** du contrôle de gestion et la quatrième est celle du **calcul des coûts et des budgets**. Nous allons successivement les détailler.

²⁵³ Maeder R. *De nouvelles missions pour le contrôle*, Revue française de gestion, janvier-février, 1991, pp.58-60.

²⁵⁴ Evraert P., Mévellec P., *Les systèmes de coût par activités, réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion*, Revue française de gestion, janvier-février 1991, pp.91-102.

²⁵⁵ Savall H., Zardet V., *Le nouveau contrôle de gestion*, Editions comptables Malesherbes et Eyrolles, 1992.

²⁵⁶ Teller R., *Comptabilité et contrôle, éléments de réflexion pour un état de l'art*, Actes des journées des IAE, 1993

²⁵⁷ Lorino P., *Le contrôle de gestion stratégique*, 1993.

²⁵⁸ Bouquin H., *Les fondements du contrôle de gestion*, PUF, 1994

²⁵⁹ Van Der Ghinst T.P., *Le nouveau contrôle de gestion*, Echanges, 1995, N°114, pp.5-15

²⁶⁰ Zimnovitch H. *La recherche historique en contrôle de gestion*, dans faire de la recherche en contrôle de gestion, Vuibert, 1999, pp.161-173.

²⁶¹ Amintas A., *La crise du contrôle de gestion comme crise des savoirs gestionnaires*, dans Faire de la Recherche en contrôle de gestion, Vuibert, 1999, pp.11-21.

²⁶² Bouquin H., Pesqueux Y., *Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline*. Les vingt ans de l'AFC - mai 1999

²⁶³ Bouquin H., Fiol M., *Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver*, Actes congrès AFC, Poitiers, 23-25 mai 2007

²⁶⁴ Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.10.

²⁶⁵ Lorino P. *L'économiste et le manager*, Edition La découverte, Paris, 1989.

²⁶⁶ Guibert N. et Dupuy Y. *La complémentarité entre contrôle « formel » et contrôle « informel » : le cas de la relation client-fournisseur*, Revue Comptabilité-contrôle-audit mars 1997, tome 3 volume1 pp. 39-52

²⁶⁷ Guibert N., Dupuy Y., *La conférence, variable clé d'un contrôle rénové*, Actes du congrès de l'AFC, 1995, pp. 356-370.

²⁶⁸ Bouquin H., Pesqueux Y., *Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline*., Les vingt ans de l'AFC - mai 1999

3.1.1. L'ÉVOLUTION DU CONTRÔLE DE GESTION VERS UN CONTRÔLE DE GESTION STRATEGIQUE

Anthony²⁶⁹ définissait le contrôle opérationnel comme un « *processus qui consiste à obtenir la garantie que des tâches spécifiques sont effectuées de manière efficace et efficiente* ».

En 1988, il donne une nouvelle définition du contrôle de gestion²⁷⁰ et le définit comme « *processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation* ».

Pour Bouquin et Pesqueux²⁷¹, les définitions données par Anthony ne permettent pas de faire la distinction entre contrôle de gestion et contrôle opérationnel. Or pour eux, le contrôle de gestion stratégique est un contrôle de gestion opérationnel qui intègre le fait que la stratégie soit déclinée jusqu'au « terrain ». L'information se trouve donc au cœur des dispositifs de contrôle puisqu'elle « sert de support aux ordres de la hiérarchie » et rend compte de l'impact des comportements des acteurs. Durand²⁷² s'inscrit dans la même ligne de pensée qu'Anthony et Govindarajan²⁷³, Emmanuel²⁷⁴, Langevin²⁷⁵, ainsi que Sponem et Chatelain-Ponroy²⁷⁶, lorsqu'il définit le contrôle organisationnel²⁷⁷ comme « *l'ensemble des mécanismes et processus permettant à une firme de s'assurer que les décisions et les comportements qui sont développés en son sein sont en cohérence avec ses finalités*²⁷⁸ ».

Pour Lorino²⁷⁹, l'évolution du contrôle de gestion vers un contrôle de gestion stratégique se traduit par le passage « *d'une problématique de la mesure à une problématique de la représentation* ».

²⁶⁹ Anthony R.N., *Planning and control systems, a framework for analysis*, Boston, Division of research, Harvard Business School, 1965, 180 p.

²⁷⁰ Anthony R.N., *The Management Control Function*, Boston, The Harvard Business School Press, 1988, 216 p., traduction française : *La fonction contrôle de gestion*, Paris, Publi-Union, 1993.

²⁷¹ Bouquin H., Pesqueux Y., *Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline.*, Les vingt ans de l'AFC – mai 1999

²⁷² Durand X., *Les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel*, Thèse de doctorat, 2006.

²⁷³ Anthony R.N., Govindarajan, V., *Management control systems*, Chicago, Irwin Mc Graw-Hill, 1965, 8th édition.

²⁷⁴ Emmanuel C., Otley D., Merchant K., *Accounting for management control*, London, Chapman and Hall, 1990, 2nd édition.

²⁷⁵ Langevin P., *Contrôle et théories économiques des organisations*, Séminaire CEFAG, Mars 1995, pp.34-78.

²⁷⁶ Sponem S., Chatelain-Ponroy S., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.81

²⁷⁷ Bouquin H., *Contrôle*, in Simon, Y., Joffre P., *Encyclopédie de Gestion*, Economica, Paris, 1997, 2^{ème} édition, tome1, pp 667-686.

²⁷⁸ Durand X., *Les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel*, Thèse de doctorat, 2006.

²⁷⁹ Lorino P. *Comptes et récits de la performance*, Editions d'organisation, 1995.

Pour Nobre²⁸⁰, l'évolution du contrôle de gestion est également liée à l'**introduction** de l'**aspect stratégique**, de l'extension de la notion de pilotage et l'attention portée au thème de la valeur, ce qui a permis le développement de nouvelles pratiques et techniques telles que l'ABC-ABM.

Pour Macintosh²⁸¹ « *La relation entre la stratégie et le contrôle n'est pas statique et unilatérale mais dynamique et réciproque* » En effet selon Villesèque²⁸², la stratégie impulse le mode de contrôle qui aura un impact sur la stratégie en cours.

L'évolution du contrôle de gestion vers un contrôle de gestion plus stratégique mise en évidence dans la littérature, l'a été également par des enquêtes empiriques dont notamment celle réalisée par Ernst et Young²⁸³.

Cette évolution vers un contrôle de gestion stratégique décliné jusqu'aux unités opérationnelles, nous conduit à nous intéresser à la notion de **décentralisation du contrôle de gestion** (Sponem, Chatelain-Ponroy²⁸⁴).

Pour Solle²⁸⁵, accepter l'interaction entre niveaux stratégique et opérationnel, revient à dire que le contrôle de gestion est étroitement lié à des dispositifs organisationnels qui s'opposent au découpage fonctionnel en centres de responsabilité lesquels, s'ils ont une certaine autonomie, entraînent un découplage des activités et un cloisonnement budgétaire sans opérer de consolidation. Pour Lorino²⁸⁶, Tarondeau et Wright²⁸⁷ ainsi que Tarondeau²⁸⁸, la notion de « *transversalité organisationnelle* » est décrite par les activités et processus qui la composent et se caractérise donc par le « *déclouisonnement organisationnel et la forte coordination latérale* ».

Les opérationnels face à l'exigence des performances des entreprises réalisent des missions initialement prévues pour le contrôleur de gestion. Il existe donc un « **contrôle de gestion partagé** » (Gumb²⁸⁹) ou un « **partage des activités du contrôle** » entre les **opérationnels et**

²⁸⁰ Nobre T., *Le contrôleur de gestion de la PME*, Comptabilité-contrôle-audit, Mars 2001, Tome 7, Volume 1 pp. 129-146.

²⁸¹ Macintosh N.B., *Management Accounting and control Systems, an organizational behaviour approach*, Wiley, 1994, p.105.

²⁸² Villesèque F., *Budgets et transversalité : une étude empirique.*, Journée de recherche AFC transversalités et compta-contrôle-audit, 2004.

²⁸³ Etude du cabinet Ernst et Young, *Le contrôle de gestion : changer pour répondre aux enjeux de l'entreprise, 2006-2007.* citée par Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.8.

²⁸⁴ Sponem S., Chatelain-Ponroy S., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.74.

²⁸⁵ Solle G., *Concilier autonomie et contrôle : l'apport de l'ABC*, Actes de l'AFC Metz, 2001 pp. 1039-1061.

²⁸⁶ Lorino P., *Le déploiement de la valeur par les processus*, Revue Française de Gestion, juin-juillet-août 1995, pp.55-71.

²⁸⁷ Tarondeau J.C., Wright R.W., *La transversalité dans les organisations ou le contrôle par les processus*, Revue Française de Gestion, juin-juillet-août 1995, pp.112-120.

²⁸⁸ Tarondeau J.C., *La gestion par les processus*, Cahiers français, juillet-septembre, 1998, pp. 39-46.

²⁸⁹ Gumb, B., *Les outils du contrôle de gestion, au service de votre stratégie*, Editions d'Organisation, Paris, 2000.

le **contrôleur de gestion** (Zolnai-Saucray²⁹⁰, Lambert²⁹¹) ; il s'agit pour Lorino²⁹² du **passage** du **paradigme** de **contrôle** à celui de **pilotage** marqué par l'**autonomisation** et la **responsabilisation** des **acteurs**. Ainsi, les **activités de contrôle** ne sont pas abandonnées, elles sont **décentralisées**, pour que les acteurs aient la liberté de réaliser des activités de contrôle locales (Besson et Bouquin²⁹³, Lorino²⁹⁴, De Montgolfier²⁹⁵, Kaplan²⁹⁶) et même d'apprendre à piloter (« **apprentissage collectif et continu** » selon Zolnai-Saucray²⁹⁷). Bouquin²⁹⁸ évoque la « *logique d'actualisation des normes par les acteurs eux-mêmes* ». Cappelletti et Levieux²⁹⁹ quant à eux, exposent les principes fondamentaux du contrôle de gestion socio-économique, qui relève d'une conception décentralisée et synchronisée du contrôle de gestion, puisque tous les acteurs utilisent les outils avec l'aide du contrôleur de gestion qui agit en étroite collaboration avec la Direction.

En effet, dans un contexte concurrentiel instable et complexe, Kaplan³⁰⁰ plaide pour une décentralisation des instruments et des activités du contrôle de gestion dans les entités opérationnelles, pour résoudre le problème du délai de l'information et de la prise de décision. Durand³⁰¹ a montré que, dans le cadre de la décentralisation des activités de pilotage au sein d'unités opérationnelles, l'efficacité du contrôle organisationnel dépend en partie de l'existence ou de l'instauration d'une relation pédagogique, empruntée aux sciences de l'éducation, entre responsables du contrôle de gestion et responsables opérationnels.

Cette décentralisation des activités de contrôle de gestion vers les unités opérationnelles nous amène à aborder l'intégration de la dimension sociale et comportementale dans le contrôle de gestion.

²⁹⁰ Zolnai-Saucray, E., *Vers une pédagogie du contrôle dans l'organisation* in Dupuy, Y. (coordonné par), *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert, Paris, 1999, pp.125-139.

²⁹¹ Lambert C., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.106.

²⁹² Lorino P., *Comptes et récits de la performance*, éditions d'organisation, Paris, 1995.

²⁹³ Besson P., Bouquin H., *Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion*, *Revue Française de Gestion*, janvier-février 1991, pp. 60-71.

²⁹⁴ Lorino P., *Méthodes et pratiques de la performance*, Les Editions d'Organisation 2001.

²⁹⁵ De Montgolfier C., *Quel contrôleur pour quel contrôle ?*, in Dupuy Y., *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert 1999, pp.145-160.

²⁹⁶ Kaplan R.S., *New roles for management accountants*, *journal cost management*, Autumn 1995.

²⁹⁷ Zolnai-Saucray, E., *La pédagogie, forme nouvelle de contrôle de l'organisation*, séminaire CEFAG, mars 1995, pp.132-148.

²⁹⁸ Bouquin H., *Les Fondements du contrôle de gestion*, Paris, Presses universitaires de France, 2^e édition 1997a cite Veltz, P., Zarifian, P., *Vers de nouveaux modèles d'organisation*, *sociologie du travail*, XXXV, N°1 1993, pp.3-25.

²⁹⁹ Cappelletti L., Levieux P., *Le contrôle de gestion socio-économique : convertir les coûts cachés en performance durable*, in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.63.

³⁰⁰ Kaplan, R.S., *Des contrôleurs de gestion aux managers de coûts*, *l'Expansion Management review*, N°79, décembre 1995, pp 46-52.

³⁰¹ Durand X., *Les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel*, Thèse de doctorat, 2006.

3.1.2. L'INTEGRATION DE LA DIMENSION SOCIALE ET COMPORTEMENTALE DANS LE CONTROLE DE GESTION

Le contrôle de gestion présente une dimension humaine et sociale³⁰² qui fait l'objet de nombreux travaux de recherche structurés dans les pays anglo-saxons depuis le début des années 50. En France, des auteurs comme Bouquin³⁰³, Gervais³⁰⁴, Nobre³⁰⁵, Sponem et Chatelain-Ponroy³⁰⁶, abordent dans leurs ouvrages les aspects comportementaux et organisationnels du contrôle de gestion. Langevin, Le Lann et Picq³⁰⁷, Chiapello³⁰⁸, Naro³⁰⁹ ... ont réalisé des travaux sur ce thème mais ceux-ci ne « s'inscrivent pas dans un programme de recherche structuré »³¹⁰ comme dans les pays anglo-saxons où deux revues scientifiques sont dédiées à cette problématique : Accounting, Organizations and Society et Behavioral Research in Accounting. Cette problématique est abordée à travers les **comportements** (participation, motivation... dans la gestion budgétaire) (Otley et Bisbe³¹¹), les **aspects sociopolitiques** (comportements et jeux d'acteurs, conflits et négociation dans le processus de gestion budgétaire...) et **l'angle organisationnel** (contrôle organisationnel).

Selon Bollecker³¹², de nombreux auteurs s'intéressent à la dimension sociologique du contrôle de gestion et préconisent le développement des relations avec les cadres opérationnels (Covaleski et

³⁰² Naro G., *La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire*, Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 4, vol.2, septembre 1998, pp.45-69.

³⁰³ Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, Paris 1986.

³⁰⁴ Gervais M., *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise*, Economica, Paris 1988.

³⁰⁵ Nobre T., *Le contrôleur de gestion de la PME*, Comptabilité-contrôle-audit, Mars 2001, Tome 7, Volume 1 pp. 129-146.

³⁰⁶ Sponem S., Chatelain-Ponroy S., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.81.

³⁰⁷ Langevin P., Le Lann R., Picq T., *Contrôle de gestion et ressources humaines : une nécessaire collaboration pour mieux gérer la performance*, Actes du Congrès de l'AGRH, Poitiers 1995.

³⁰⁸ Chiapello E (1996) « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », Comptabilité - Contrôle - Audit, Tome 2, Vol 2, sept, p 51 à 74

³⁰⁹ Naro, op cit., 1998.

³¹⁰ Naro, op cit., 1998.

³¹¹ Otley D.T., Bisbe J., *The effects of interactive use of management control systems on product innovation, Accounting organization and society*, Volume 29, N°8, 2004, pp. 709-737.

³¹² Bollecker M., *La dimension sociologique du contrôle de gestion par l'analyse des relations de coopération entre contrôleurs de gestion et responsables opérationnels* 2003 - 04.

Aiken³¹³, Bouquin³¹⁴, Amintas³¹⁵, Argyris³¹⁶, Hopwood³¹⁷, Barret et Fraser³¹⁸, Miller et O'Leary³¹⁹, Naro³²⁰).

L'**apprentissage** a une place prépondérante dans la littérature qui aborde depuis quelque temps la « *renovation* » des systèmes de contrôle de gestion. Bollecker³²¹, à partir du suivi des réalisations montre les modalités qui rendent l'entreprise apprenante en interprétant d'un point de vue de l'apprentissage le suivi des réalisations, puisque les théories traditionnelles de l'apprentissage ne s'y intéressent pas. Or, l'apprentissage est un facteur permettant l'amélioration de la compétitivité de l'organisation. Pour Huber³²², les activités de traitement de l'information essentielles à la survie des organisations (Reix³²³) deviennent des fondements de l'apprentissage organisationnel. Comme les systèmes de contrôle de gestion permettent les activités de traitement de l'information, ils ont donc les caractéristiques de l'apprentissage organisationnel (Kloot³²⁴). L'apprentissage organisationnel est abordé dans les travaux de Simons³²⁵ sur la comptabilité de gestion stratégique, de Lorino³²⁶, sur la comptabilité par activités, de De Geus³²⁷, sur la planification, de Kaplan et Norton³²⁸ avec les tableaux de bord et de Colasse et Sponem³²⁹, pour qui les systèmes de contrôle de gestion sont de bons outils d'apprentissage organisationnel.

Bollecker³³⁰ met en évidence deux approches classiques dans les théories de l'apprentissage : **L'Approche comportementale** pour laquelle les modalités d'apprentissage sont celles « *d'un individu tirant les leçons de son expérience* ». Les auteurs comme Leclère³³¹, Maître³³², Lauzel et

³¹³ Covalleski M., Aiken M., *Accounting and theories of organizations, some preliminary considerations*, Accounting Organizations and Society 1986, vol 11, 4/5.

³¹⁴ Bouquin H., *Contrôle*, in Simon Y., Joffre P., Encyclopédie de gestion, Economica 1997, pp. 667-686.

³¹⁵ Amintas A., *Contrôle de gestion et sociologie des organisations : les règles et les jeux* in Dupuy Y., *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert 1999, pp 173-186.

³¹⁶ Argyris C., *The impact of Budgets on People*, controllership foundation 1952.

³¹⁷ Hopwood A.G. *An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation*, journal of accounting research, supplement, 1972 pp. 156-182.

³¹⁸ Barret E.M., Fraser L.B., *Conflicting roles in budgeting for operations*, Harvard business review, juillet août 1977, pp.137-146.

³¹⁹ Miller P., O'leary T., *Accounting and the construction of the governable person*, accounting, organizations and society 1987, vol. 12, N°3, pp. 235-265.

³²⁰ Naro G., *La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire*, Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 4, vol.2, septembre 1998, pp.45-69.

³²¹ Bollecker, M., *Suivi des réalisations en contrôle de gestion et apprentissage organisationnel*, Cahier de recherche N°2000-02.

³²² Huber G.P., *Organizational learning: the contributing processes and the literatures*, Organization Science, 1991 vol.2, N° 11, pp. 88-115.

³²³ Reix R., *Systèmes d'informations et management des organisations*, Vuibert 1995.

³²⁴ Kloot L., *Organizational learning and management control systems: responding to environmental change*, Management Accounting Research, 8, 1997, pp.47-73.

³²⁵ Simons R., *Strategic orientation and top management attention to control systems*, strategic management journal, vol 12, 1991, pp. 50.

³²⁶ Lorino P., *Comptes et récits de la performance*, Les éditions d'organisation 1995.

³²⁷ De Geus A.P., *Planifier c'est apprendre* » Harvard l'Expansion, hiver 1988.

³²⁸ Kaplan R., Norton D., *L'évaluation globale des performances, outil de motivation*, Harvard l'Expansion, été 1992 pp. 7-15.

³²⁹ Sponem S., *Contrôle de gestion et apprentissage organisationnel* sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009. p.570.

³³⁰ Bollecker op cit.

³³¹ Leclère D., *Les fondements cybernétiques du contrôle de gestion* 7^{ème} Congrès de l'AFC Poitiers, 1986, pp.69-82.

³³² Maître P., *Plans d'entreprise et contrôle de gestion*, Bordas, Paris, 1984.

Teller³³³ reconnaissent le processus de contrôle comme un mécanisme d'apprentissage. **L'Approche cognitive** quant à elle, s'appuyant sur la métaphore d'une « *organisation vue comme le fonctionnement d'un cerveau humain* (Morgan³³⁴) *dans le traitement de l'information et qui est sous-jacente aux systèmes d'information* ». La vision cognitive du processus de contrôle de gestion de Kloot³³⁵ n'explique pas comment, dans le processus de contrôle de gestion, le savoir individuel est transféré vers la collectivité.

Naro³³⁶ a réalisé une synthèse des différentes problématiques étudiées dans la **littérature anglo saxonne** sur les **dimensions humaine et sociale** du contrôle de gestion et plus **particulièrement** dans la **gestion budgétaire** afin d'en dégager les principaux enseignements et enjeux de la recherche. **Certaines études** s'intéressent aux **problèmes humains et biais dans la gestion budgétaire** (Argyris 1952³³⁷, 1953³³⁸, Young 1985,³³⁹ Otley 1985³⁴⁰, Merchant 1985³⁴¹, Lukka 1988³⁴², Waller 1988³⁴³, Chow, Cooper et Haddad 1991³⁴⁴, Kren 1993³⁴⁵, Nouri 1994³⁴⁶, Kren 1997³⁴⁷). **D'autres** analysent le **style de management budgétaire** (Hopwood 1972³⁴⁸, Otley 1978³⁴⁹, Hirst 1981³⁵⁰, Brownell 1982b³⁵¹, Ross 1994³⁵²) ou la **motivation et la participation dans les processus budgétaires** (Stedry 1960³⁵³, Stedry et Kay 1964³⁵⁴, Hofstede

³³³ Lauzel P., Teller R., *Contrôle de gestion et budgets*, Sirey 1992.

³³⁴ Morgan G., *Images de l'organisation*, Les éditions ESKA 1989.

³³⁵ Kloot L., *Organizational learning and management control systems: responding to environmental change*, *Management Accounting Research*, 8, 1997, pp.47-73.

³³⁶ Naro G., *La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire*, revue comptabilité-contrôle-audit tome 4 vol 2 sept 98.

³³⁷ Argyris C., *The impact of budgets on people*, *Controllershship foundation* 1952.

³³⁸ Argyris C., *Human problems with budgets*, *Harvard Business Review* 1953, 1, pp. 97-110.

³³⁹ Young MS., *Participative budgeting : the effect of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack*, *Journal of Accounting Research*, automne 1985, pp 829-849.

³⁴⁰ Otley DT., *The accuracy of budgetary estimates : some statistical evidence*, *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 12, n°3, Automne 1985, pp 415-428.

³⁴¹ Merchant KA., *Budgeting and the propensity to create budgetary slack*, *Accounting, Organizations and Society*, 1985, Vol. 10, n°2, pp 201-210.

³⁴² Lukka T., *Budgetary biasing in organizations : theoretical framework and empirical evidence*, *Accounting, Organizations and Society* 1988, vol. 13, n°3, pp 281-301.

³⁴³ Waller WS., *Slack in participative budgeting : the joint effect of a truth-inducing pay scheme and risk preferences*, *Accounting, Organizations and Society* 1988, Vol. 13, n°1, pp 87-98.

³⁴⁴ Chow CW., Cooper JC., Haddad K., *The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance : a multiperiod experiment*, *Accounting, Organizations and Society* 1991, Vol.16, n°1, pp. 47-60.

³⁴⁵ Kren L., *Control system effects on budget slack*, *Advances in Management Accounting* 1993, Vol. 2, pp 109-118.

³⁴⁶ Nouri H., *Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: a research note*, *Accounting, Organizations and Society* 1994, Vol. 19, n°3, pp. 289-295.

³⁴⁷ Kren L., *The role of accounting information in organizational control : the state of the art*, *Behavioral Accounting Research-Foundations and frontiers*, Arnold and Sutton ed., American Accounting Association 1997, pp. 1-48.

³⁴⁸ Hopwood AG., *An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation*, *Journal of Accounting Research*, supplement 1972, pp. 156-182.

³⁴⁹ Otley DT., *Budget use and managerial performance*, *Journal of Accounting Research*, Vol. 16, n°1, printemps 1978, pp. 122-149.

³⁵⁰ Hirst MK., *Accounting information and the evaluation of subordinate performance: a situational approach*, *The Accounting Review*, Vol.4, octobre 1981, pp. 771-784.

³⁵¹ Brownell P., *The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation and organizational effectiveness*, *Journal of Accounting Research* 1982b, Vol.20, n°1, printemps, pp. 12-25.

³⁵² Ross A., *Trust as a moderator of the effect of performance evaluation style on job-related tension : a research note*, *Accounting, Organizations and Society* 1994, Vol. 19, n°7, pp. 629-635.

³⁵³ Stedry AC., *Budget control and cost behavior*, Englewood Cliffs NJ, Prentice Hall 1960, Inc.

³⁵⁴ Stedry AC, Kay E., () *The effects of goal difficulty on performance*, Publication BRS-19, by Behavioral Research Service, General Electric Company, Crotonville, New York 1694 (cité par Hofstede 1967).

1967³⁵⁵ en ce qui concerne la motivation et Hofstede 1967³⁵⁶, Milani 1975³⁵⁷, Kenis 1979³⁵⁸, Mia 1988³⁵⁹, Chenhall et Brownell 1988³⁶⁰, Kren 1992a³⁶¹, Dunk 1993³⁶², Magner, Welker et Campbell 1995³⁶³... en ce qui concerne la participation dans les processus budgétaires). Naro en conclut que tous ces **travaux mettent en évidence un ensemble complexe d'interrelations** et en donne les **facteurs de contingence** :

« **La situation au travail** » et « **l'état des relations entre supérieurs et subordonnés** » (Swieringa et Moncur 1972³⁶⁴, Brownell 1982a³⁶⁵, Mia 1989³⁶⁶),

« **Les Variables psychologiques individuelles** » (Brownell 1981³⁶⁷), « **Les systèmes de récompenses** » (Cammann 1976³⁶⁸), « **L'incertitude** » (Govindarajan 1986³⁶⁹, Chalos et Haka 1990³⁷⁰), « **La culture organisationnelle** » (Brownell 1982a³⁷¹, O'Connor 1995³⁷²).

Selon Villesèque³⁷³, les budgets transversaux peuvent faciliter la coordination dans l'organisation.

³⁵⁵ Hofstede G., *The game of budget control*, Royal van Gorcum Ltd 1967; traduction française : *Contrôle budgétaire, les règles du jeu*, Éditions Hommes et Techniques, Suresnes 1977, p.105.

³⁵⁶ Hofstede G (1967) (1977) « The game of budget control » Royal van Gorcum Ltd; traduction française : « Contrôle budgétaire, les règles du jeu » Éditions Hommes et Techniques, Suresnes.

³⁵⁷ Milani K., *The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes : a field study*, *The accounting review*, avril 1975, pp. 274-284.

³⁵⁸ Kenisi, *Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance*, *The accounting review*, vol 4, octobre 1979, pp. 707-721.

³⁵⁹ Mia L., *Managerial attitude, motivation and the effectiveness of budget participation*, *Accounting, Organizations and Society* 1988, Vol. 13, n°5, pp. 465-475.

³⁶⁰ Chenrall RH, Brownell P., *The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance : rôle ambiguity as an intervening variable* *Accounting, Organizations and Society* 1988, Vol 13, n°3, p 225-233.

³⁶¹ Kren L., *Budgetary participation and managerial performance : the impact of information and environmental volatility*, *The accounting review* 1992a, Vol 67, n°3, pp. 511-526.

³⁶² Dunk AS., *The effect of job-related tension on managerial performance in participative budgetary settings*, *Accounting, Organizations and Society* 1993, vol 18, n° 7/8, pp. 575-585.

³⁶³ Magner N, Welker RB, Campbell TL. *The interactive effect of budgetary participation and budget favorability on attitudes toward budgetary decision makers : research note* *Accounting, Organizations and Society* 1995, Vol 20, n° 7/8, pp. 611-618.

³⁶⁴ Swieringa RJ, Moncur RH., *The relationship between managers' budget-oriented behavior and selected attitude, position, size and performance measures*, *Empirical research in accounting : selected studies*, supplément à *Journal of accounting research* 1972, n°10, pp. 194-209.

³⁶⁵ Brownell P., *Participation in the budgeting process : when it works and when it doesn't*, *Journal of accounting literature* 1982a, vol 1, part 2, pp. 124-150.

³⁶⁶ Mia L., *The impact of participation in budgeting and job difficulty on managerial performance and work motivation : a research note*, *Accounting, Organizations and Society* 1989, vol 14, n°4, p 347-357.

³⁶⁷ Brownell P., *Participation in budgeting, locus of control and organizational effectiveness*, *The accounting review*, vol. 4, octobre 1981, p 844-860.

³⁶⁸ Cammann KA., *Effects of the use of control systems*, *Accounting, Organizations and Society* 1976, Vol. 1, n°4, pp 301-313.

³⁶⁹ Govindarajan V., *Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance : universalistic and contingency perspectives*, *Decision sciences* 1986, vol 17, n° 4, automne, p 496-515.

³⁷⁰ Chalos P, Haka S., *Participative budgeting and managerial performance*, *Decision science*, n°20, Été 1990, p. 334-347.

³⁷¹ Brownell P., *The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation and organizational effectiveness*, *Journal of Accounting Research*, Vol.20, n°1, printemps 1982b, pp. 12-25.

³⁷² O'Connor NG., *The influence of organizational culture on the usefulness of budget participation by Singaporean-Chinese managers*, *Accounting, Organizations and Society* 1995, vol 20, n°5, pp. 383-403.

³⁷³ Villesèque F., *Budgets et transversalité : une étude empirique*, *Journée de recherche AFC, Transversalités et compta-contrôle-audit*, 2004.

De Montgolfier³⁷⁴ plaide pour un **contrôle interne par des acteurs au cœur du système** à contrôler. Ceci nous permet d'aborder l'évolution du système d'information du contrôle de gestion.

3.1.3. L'EVOLUTION DU SYSTEME D'INFORMATION DU CONTROLE DE GESTION

Les **théories conventionnalistes**, qui **traitent** de la **gestion de l'incertitude** par les acteurs dans les organisations, **insistent sur l'aide à la décision**. Les systèmes de contrôle de gestion sont donc considérés comme des systèmes d'informations utilisés par les décideurs, qui collectent, traitent et diffusent de l'information interne ou externe.

Pour Bollecker³⁷⁵, la **revue de la littérature sur la rénovation des systèmes de contrôle de gestion** fait émerger le fait que, **dans des environnements instables et complexes, l'information financière dans les systèmes de contrôle de gestion traditionnels est inadéquate** et **relève un grand nombre de travaux sur la rénovation de l'information permettant la mesure de la performance des organisations** et les regroupent en **trois courants** :

- **Ceux qui favorisent le renforcement des données financières et leur utilisation plus pertinente** : il y a les tenants d'un « *nouveau* » contrôle de gestion comme Savall et Zardet³⁷⁶ avec les coûts cachés, Mévellec³⁷⁷, avec la comptabilité par activités, Horvath³⁷⁸ et les coûts cibles ou bien ceux comme Kaplan³⁷⁹ et Berland³⁸⁰ qui souhaitent améliorer l'utilisation de la comptabilité traditionnelle. Ces travaux **permettent** de mieux **connaître précisément les causes** qui sont **à l'origine des coûts**. L'information financière permet de définir les coûts.

- Le deuxième courant est constitué de **ceux qui**, influencés par la démarche qualité, **insistent sur une importante introduction de données non financières** en contrôle de gestion (Boisvert³⁸¹, Mignon³⁸²).

³⁷⁴ De Montgolfier, C., *Quel contrôleur pour quel contrôle ?* in Dupuy, Y. (coordonné par), *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Paris, Vuibert 1999, pp.115-124.

³⁷⁵ Bollecker M., *Les contrôleurs de gestion : des hommes de liaison ?*, Cahier de recherche N° 2001-07.

³⁷⁶ Savall et Zardet op cit.,1992.

³⁷⁷ Mévellec P., *Comptabilité par activités*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009. p.463.

³⁷⁸ Horvath P., *Pour un contrôle de gestion à l'écoute du marché*, Revue Française de Gestion, juin-juillet-Aout 1995, pp 72-85.

³⁷⁹ Kaplan R., *Des contrôleurs de gestion aux managers de coûts*, l'Expansion management review, 1995.

³⁸⁰ Berland N., *Anthony G. Hopwood : le contrôle comme phénomène organisationnel et social*, in Les grands auteurs en contrôle de gestion, dirigé par Bouquin H., Ems, Colombelles, 2005 p.369.

³⁸¹ Boisvert H., *Le contrôle de gestion : vers une pratique renouvelée*, éditions du nouveau pédagogique Inc., Ottawa, Canada, 1991.

- **Ceux qui mixent les deux visions précédentes** (Oriot³⁸³, Atkinson³⁸⁴, Simmonds³⁸⁵.) **pour lesquels le contrôle de gestion est au service de tous les partenaires de l'entreprise.** Le **tableau de bord de Kaplan et Norton**³⁸⁶ est selon Bollecker, un **outil qui traduit la satisfaction des besoins des partenaires de la structure dans des indicateurs de performance.** Il remarque également que les pratiques de rénovation des systèmes de mesure de la performance des organisations, font l'objet d'observations empiriques mais qui restent peu nombreuses.

Les travaux de Cauvin et Bouin³⁸⁷ ont mis en évidence quant à eux, une certaine pérennité et préférence de l'utilisation d'indicateurs financiers malgré l'apparition des indicateurs non financiers.

Selon Bouquin³⁸⁸, les **systèmes d'informations comptables participent** de façon suivie, au **processus de décisions** dans les **organisations complexes.**

Chiapello et Delmond³⁸⁹, Mévellec³⁹⁰ et ³⁹¹ **critiquent** les **systèmes d'informations comptables**, en **soulignant** la **lenteur** et la généralité des données monétaires **alors que** les **organisations** ont **besoin de réactivité.** Atkinson et Kaplan³⁹², quant à eux, mettent en évidence la modification de la composante des coûts dans les organisations : ainsi, les coûts directs ne sont plus une préoccupation majeure.

Pour Lacroix³⁹³ et Berland³⁹⁴, les « **immatériels** » faisant de plus en plus partie des activités économiques, il devient nécessaire de les représenter dans les systèmes comptables.

Cette mise en évidence de l'évolution du système d'information du contrôle de gestion a des conséquences sur l'évolution des outils de contrôle de gestion et celle du calcul des coûts et des budgets que nous abordons dans le point suivant.

³⁸² Mignon S., *Sur la nécessité d'enrichir le système d'information de la comptabilité de gestion : enjeux et perspectives*, Actes du XVII^{ème} Congrès de l'AFC, Valenciennes, 1996, pp.673-686.

³⁸³ Oriot F, Construire des maillages pertinents et cohérents des organisations, in Dupuy Y., *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert, 1999, pp.61-76.

³⁸⁴ Atkinson A.A. et al., *A stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement*, Sloan Management Review, Spring, 1997, pp. 25-37.

³⁸⁵ Simmonds K. *The accounting assessment of competitive position*, European Journal of Marketing, 1996, vol. 20, n° 1, p. 16-31.

³⁸⁶ Kaplan R.S., Norton D.P. *Le tableau de bord prospectif*, Les Editions d'organisation 1997.

³⁸⁷ Cauvin E., Bouin X., *L'évaluation des performances : la préférence des managers en faveur des indicateurs financiers*, in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.79.

³⁸⁸ Bouquin H., *Les fondements du contrôle de gestion*, PUF, 3^{ème} édition Mars 2007.

³⁸⁹ Chiapello E., Delmond M.H., *Les tableaux de bord, outil d'introduction du changement*, Revue française de gestion, janvier-février 1994, pp. 49-58.

³⁹⁰ Mévellec P., *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, Editions Comptables, 1990.

³⁹¹ Mévellec P., *Les systèmes de coûts*, Paris, Dunod, 2005.

³⁹² Atkinson R.N. et Kaplan R.S. *Advanced management accounting*, Prentice Hall International 1989.

³⁹³ Lacroix M., *De la représentation des immatériels en comptabilité*, Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 4 Vol.2, septembre 1998, pp. 89-107.

³⁹⁴ Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.10.

3.1.4. L'EVOLUTION DES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION, DU CALCUL DES COUTS ET DES BUDGETS

La **procédure budgétaire** est **souvent lourde, difficile à utiliser ou à modifier**. Villesèque³⁹⁵ et Berland³⁹⁶ remarquent que même si les budgets sont critiqués depuis des décennies, ils **perduent néanmoins**. Pour cela, ils citent une étude de **Jordan**³⁹⁷ sur l'utilisation des budgets dans les entreprises qui montre que la **quasi-totalité** des **entreprises** interrogées **utilise** un budget. Pour Villesèque³⁹⁸, classiquement, le budget qui a pour objectif de prévoir et décrire des responsabilités cloisonnées, est donc reproduit d'après des découpages organisationnels « *hiérarchico-fonctionnels* », les budgets transversaux sont des budgets par activités, métiers, processus, projets ou qui obéissent à un « découpage différent du découpage classique, hiérarchico-fonctionnel ».

Nous abordons dans le paragraphe suivant l'évolution du budget dans la littérature.

3.1.4.1. L'EVOLUTION DU BUDGET

Abernethy et Brownell³⁹⁹ montrent que l'**intensité** du **changement stratégique** est positivement **reliée à l'utilisation interactive** des **budgets au sens de** Simons⁴⁰⁰ ; ils proposent que ces derniers soient **combinés** avec l'utilisation de **postes de liaison** qui **supprimeraient** les **frontières fonctionnelles** et **faciliteraient** la **communication verticale et horizontale** (Mintzberg⁴⁰¹ ; Abernethy et Lillis⁴⁰²). Pour Simons⁴⁰³ les **budgets** sont des **outils de dialogue**, d'**apprentissage** et générateurs d'idées. Selon lui, l'**interactivité** des budgets se traduit par un **échange continu entre la direction et les niveaux opérationnels**.

³⁹⁵ Villesèque F., *Budgets et transversalité : une étude empirique*, Journée de recherche AFC, *Transversalités et compta-contrôle-audit*, 2004.

³⁹⁶ Berland N., *Peut-on gérer sans budget ?*, in Géraldine Schmidt (ed.), *Le management, fondements et renouvellements*, Editions Sciences Humaines, 2008, 195-200.

³⁹⁷ Jordan H., *Planification et contrôle de gestion en France en 1998*, Groupe HEC 1998.

³⁹⁸ Villesèque F., op cit., 2004, p.2.

³⁹⁹ Abernethy M.A., Brownell P., *The role of budget in organizations facing strategic change: an exploratory study*, *Accounting, Organizations and society*, 1999, Vol 24, pp. 189-204.

⁴⁰⁰ Simons R., *Levers of control*, Boston: Harvard Business School Press. 1995.

⁴⁰¹ Mintzberg H. *Structure et dynamique des organisations*, Les Editions d'organisation Paris, 1982.

⁴⁰² Abernethy, A.M. Lillis, *The impact of manufacturing flexibility on management control system design*, *Accounting, Organizations and Society*, 1995, vol 20 N°4 pp. 241-258.

⁴⁰³ Simons R., *Accounting, control systems and business strategy : an empirical analysis*, *Accounting, Organizations and Society*, 1987, Vol 12, N°4, pp.357-374.

Dans le **contrôle organisationnel**, la **gestion des ressources humaines** vient en **appui** du **contrôle de gestion** quand celui-ci rencontre ses limites. Cela **modifie également** la **gestion budgétaire** qui devient « plus souple et moins attachée à des critères d'évaluation quantitatifs à court terme, en **faisant intervenir plus** de **participation**, davantage de **confiance dans les rapports contrôleurs-contrôlés** ». Pour Lauzel et Teller⁴⁰⁴, les **budgets** doivent **traduire l'engagement** de **chaque responsable devant la direction** de l'**entreprise**. Le budget peut être alors considéré comme un contrat passé entre un responsable et la hiérarchie avec des obligations de moyens et/ou de résultat (Bouquin⁴⁰⁵, Dupuy et Rolland⁴⁰⁶). Selon Besson, Löning et Mendoza⁴⁰⁷, un système d'animation comme la **Direction par Objectifs** (Sponem et Chatelain-Ponroy⁴⁰⁸) a été **associé aux budgets** qui est, **soit** une **source de motivation**, **soit** une **source de mécontentement** (Gervais⁴⁰⁹). En effet, des **objectifs difficiles à atteindre** ont des **conséquences** sur les **performances des individus** (Stedry et Kay⁴¹⁰). **D'autres auteurs** ont **analysé** les **conséquences** de la **pression budgétaire** qui est un type d'évaluation des managers **sur** leur **faculté à respecter leur budget** (Otley⁴¹¹, Hirst⁴¹², Dunk⁴¹³). Pour Merchant et Van Der Stede⁴¹⁴, une **pression budgétaire trop forte** risque de créer une **focalisation** sur les **résultats à court terme** au **détriment** de la **compétitivité à long terme**. Les travaux d'Argyris⁴¹⁵, Wallace⁴¹⁶ et Hanson⁴¹⁷ mettent **en évidence** que la **participation des managers à la fixation** de leurs **objectifs budgétaires**, **les rend plus acceptables** et donne plus la volonté de les atteindre. Milani⁴¹⁸ a montré des relations positives et manifestes entre la participation à l'élaboration des budgets et les attitudes vis à vis du travail et de l'entreprise, mais peu entre participation et performance du manager. Hofstede⁴¹⁹ a remarqué des attitudes positives chez les subordonnés qui interviennent dans la fixation des budgets, mais Lukka⁴²⁰ et Kren⁴²¹ identifient des créations de « *slack* », c'est-à-dire la création de biais dans les prévisions budgétaires pour permettre plus facilement l'atteinte des objectifs. Toutefois, le « *slack* » n'est pas toujours négatif

⁴⁰⁴ Lauzel P., Teller R., *Contrôle de gestion et budgets*, Sirey, 1997.

⁴⁰⁵ Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, 8^{ème} édition, PUF, Paris, 2008.

⁴⁰⁶ Dupuy Y., Rolland G., *Manuel de contrôle de gestion*, Dunod, 1991.

⁴⁰⁷ Besson M., Löning H., Mendoza C., *Les directeurs commerciaux face au processus budgétaire*, Comptabilité-contrôle-audit, tome 10, vol2 décembre 2004, p.125 à 154.

⁴⁰⁸ Sponem S., Chatelain-Ponroy S., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.73.

⁴⁰⁹ Gervais M., *Animation et gestion budgétaire*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009, p.30.

⁴¹⁰ Stedry A.C, Kay E., *The effects of goal difficulty on performance: a field experiment*, Behavioral Science, 1966, vol 11, N°6, pp.459-470.

⁴¹¹ Otley D.T 1978, *Budget use and managerial performance*, Journal of accounting Research, 16, pp.122-149.

⁴¹² Hirst M.K, *Reliance on accounting performance measures, task uncertainty and dysfunctional behavior: some extensions*, Journal of accounting research 21 1983, pp. 596-605.

⁴¹³ Dunk A.S., *The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relationship between budgetary participation and slack* The Accounting Review, 68 1993, pp. 400-410.

⁴¹⁴ Merchant, K.A., Van der Stede W.A., *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives*, Prentice hall, financial times 2007.

⁴¹⁵ Argyris C., *The impact of budgets on people*, Ithaca, New-York: The controllership foundation 1952.

⁴¹⁶ Wallace M.E., *Behavioral considerations in budgeting*, Management accounting, August 1966, pp.3-8.

⁴¹⁷ Hanson E.I., *The budgetary control function*, The accounting review, April 1966, pp. 239-243.

⁴¹⁸ Milani K., *The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes : a field study*, the accounting review, april 1975, pp.274-284.

⁴¹⁹ Hofstede G.H., *The game of budget control*, Assen, Van gorcum, 1967.

⁴²⁰ Lukka K., *Budgetary biasing in organizations : theoretical framework and empirical evidence*, Accounting organizations and society, 1988 vol. 13, n°3, pp. 281-301.,

⁴²¹ Kren L., *Control system effects on budget slack*, Advances in management accounting, 1993, vol.2, pp.109-118.

puisqu'il permet une certaine stabilité à l'organisation face aux variations de l'environnement, par l'accumulation de ressources dans les bonnes périodes qui serviront à éponger un déficit de ressources lors de périodes de turbulences.

A la suite des travaux d'Hopwood 1972⁴²², une question centrale s'est posée dans les recherches : **l'utilisation des données comptables et budgétaires pour évaluer et récompenser les responsables de budget**, leur influence sur les **comportements au travail et enfin sur la performance organisationnelle**. Selon Brownell 1982b⁴²³ l'introduction d'une plus grande participation ou selon Ross 1994⁴²⁴ l'instauration d'un climat de confiance dans les processus budgétaires permettent d'assouplir le mode d'évaluation souvent rigide, basé sur le système d'informations comptables.

Brimson et Antos⁴²⁵, Bouquin⁴²⁶, Cooper et Slagmulder⁴²⁷ et Gervais⁴²⁸, en **critiquant le système budgétaire classique**, proposent de **relier les systèmes budgétaires et les méthodes de comptabilité et de management par activités**. Les budgets sont alors déclinés selon les activités consommatrices de ressources et utilisés selon la logique « *Activity Based Budgeting* » ou ABB dans le cadre d'une logique d' « *Activity Based Costing* » ou ABC. Les budgets transversaux, dans le cadre de l'ABC ou d'un projet plus général de gestion des activités et processus internes à l'organisation, peuvent avoir des impératifs de contrôle ou de stratégie. Pour Villesèque⁴²⁹, les budgets transversaux ont l'avantage de mettre en exergue des points de création ou de destruction de valeur au sein de processus.

Nous abordons dans les points suivants, l'évolution des autres outils de contrôle de gestion ainsi que l'évolution du calcul des coûts.

⁴²² Hopwood AG., *An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation*, Journal of Accounting Research 1972, supplément, pp 156-182.

⁴²³ Brownell P. *The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation and organizational effectiveness*, Journal of Accounting Research, Vol.20, n°1, printemps 1982b, pp 12-25.

⁴²⁴ Ross A., *Trust as a moderator of the effect of performance evaluation style on job-related tension : a research note*, Accounting, Organizations and Society 1994, Vol. 19, n°7, pp 629-635.

⁴²⁵ Brimson J.A, Antos J., *Driving value using Activity-based-budgeting*, John Wiley & sons, Inc. 1999.

⁴²⁶ Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, 8^{ème} édition, PUF, Paris, 2008.

⁴²⁷ Cooper R., Slagmulder R., *Activity-based budgeting*, Strategic Finance, September 2000.

⁴²⁸ Gervais M., *Contrôle de gestion*, Economica., Paris, 2009, 11^e éd.

⁴²⁹ Villesèque F., *Le processus budgétaires comme processus d'interactions sociales : une approche par l'analyse de réseau social*, Finance Contrôle Stratégie, Volume 10, n°3, septembre 2007, pp.161-184.

3.1.4.2. L'ÉVOLUTION DES OUTILS DE CONTRÔLE DE GESTION

Il ne s'agit pas ici d'énumérer les évolutions de chaque outil de contrôle de gestion, mais de mettre en évidence une **évolution générale des procédures de contrôle de gestion** afin d'améliorer le pilotage de la performance. Ainsi, selon Bouquin et Pesqueux⁴³⁰, dans les années 80, la gestion de la qualité se développe et **introduit des indicateurs qualitatifs ; puis** se développent des **réflexions** sur la **comparaison** entre les **tableaux de bord** et les **systèmes de reporting** qui sont **davantage centrés** sur les **performances financières**. Ceci permettra une vision des processus, et non plus des centres de responsabilité (Sponem et Chatelain-Ponroy⁴³¹). En 1996, Kaplan⁴³² à travers le concept de « **Balance scorecard** », a proposé une cartographie des éléments contribuant à l'**origine** de la **performance** dans l'**entreprise**. En 2000, Kaplan et Norton⁴³³ proposent les cartes stratégiques afin de créer de la valeur par une bonne définition des moyens de mise en œuvre de la stratégie. Pour Solle⁴³⁴, les procédures de contrôle de gestion sont établies par une hiérarchie qui prédétermine le cadre d'actions. Dans le cas où l'environnement ne serait pas stable et prédictible, les procédures prévoient des mesures correctives qui permettent de rétablir la situation sous contrôle. Bollecker⁴³⁵ met en exergue que dans la littérature, la **détection et l'analyse des écarts** se font de **façon « arithmétique »** dégagant des écarts négatifs qui permettent de connaître les causes de ces écarts par l'apprentissage (Bescos et alii⁴³⁶, Sponem, Chatelain-Ponroy et Pezet⁴³⁷). Toutefois pour Garvin⁴³⁸, les entreprises doivent également analyser leur succès et en tirer des enseignements. Ainsi, pour Simons⁴³⁹, des écarts positifs naissent de nouvelles opportunités. Ces évolutions vont influencer celle du contrôleur de gestion, que nous aborderons dans le paragraphe 3.2).

⁴³⁰ Bouquin H., Pesqueux Y., *Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline*, Les vingt ans de l'AFC, mai 1999.

⁴³¹ Sponem S., Chatelain-Ponroy S., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.82.

⁴³² Kaplan R.S., Norton D.P., *Translating strategy into action : the balanced scorecard*, Boston, Harvard Business School Press, 1996, 321p, traduction française *Le tableau de bord prospectif*, Editions d'Organisation.

⁴³³ Kaplan R., Norton D.P., *The strategy-focused organization : how balanced scorecard companies thrive in the new business environment*, Harvard business school press, 2000.

⁴³⁴ Solle G., *Concilier autonomie et contrôle : l'apport de l'ABC*, Actes de l'AFC Metz 2001, pp. 1039-1061.

⁴³⁵ Bollecker M., *Suivi des réalisations en contrôle de gestion et apprentissage organisationnel*, Cahier de recherche N°2000-02, 2000.

⁴³⁶ Bescos P.L. et alii., *Contrôle de gestion et Management*, Montchrestien 1995.

⁴³⁷ Sponem S., Chatelain-Ponroy S., Pezet A., *La construction des budgets et le système budgétaire* in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.274.

⁴³⁸ Garvin D., *Construire une organisation intelligente*, Harvard l'Expansion, Automne 1993 pp.53-64.

⁴³⁹ Simons R., *Levers of control*, Boston, Harvard business school press 1995.

3.1.4.3. L'EVOLUTION DU CALCUL DES COÛTS

Nous nous intéressons essentiellement au calcul des coûts par activité. En effet, pour Berliner et Brimson⁴⁴⁰, Jonhson⁴⁴¹, Mévellec⁴⁴² et ⁴⁴³ ainsi que De Rongé et Levant⁴⁴⁴, la méthode ABC facilite l'exactitude du calcul de coûts. Pour Cooper et Slagmulder⁴⁴⁵ la **méthode ABC a trois apports** qui sont fortement liés à l'ABB : **l'amélioration de la signification des coûts, l'identification du coût des activités** pour augmenter leur performance et **l'identification du besoin futur de ressources** qui peuvent être acquises de manière plus efficiente. Cet intérêt pour le calcul de coûts de type ABC s'explique par le fait qu'elle semble une méthode plus adaptée à un environnement en fortes mutations. Ainsi, Macintosh⁴⁴⁶, citant la critique de Kaplan⁴⁴⁷ sur les méthodes traditionnelles de budgets, indique que, « *Les systèmes de calcul des coûts traditionnels basés sur les hypothèses de production à long terme et de standardisation des produits, avec des caractéristiques et spécifications différentes, n'apparaissent pas pertinents au vu de ce nouvel environnement.* »

Selon Villesèque⁴⁴⁸, l'émergence des méthodes ABC et ABM ainsi que la gestion des coûts stratégiques de Shank & Govindajaran⁴⁴⁹ devraient trouver leur prolongement dans les budgets à base d'activités. Du fait que ces derniers sont associés à la définition des activités et de processus dits stratégiques, ils sont donc pour Lorino⁴⁵⁰ liés à la stratégie de l'organisation. Dans un environnement incertain, ils peuvent être selon Gervais⁴⁵¹, associés à une volonté de suivi et de contrôle des activités et processus stratégiques.

⁴⁴⁰ Berliner C., Brimson J., *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*, 1988, Boston, Harvard Business School Press.

⁴⁴¹ Jonhson H.T., *It's time to stop overselling Activity-Based-Concepts*, Management Accounting, September 1992, pp.26-35.

⁴⁴² Mévellec P., *La Comptabilité à base d'activités. Une double question de sens*, Comptabilité Contrôle Audit, n°1, Tome 1, mars 1995, pp.62-80.

⁴⁴³ Mévellec P., *Comptabilité par activités*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009, p.463.

⁴⁴⁴ De Rongé Y., Levant Y., *Les coûts à base d'activités* in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.213.

⁴⁴⁵ Cooper R., Slagmulder R., *Activity-based budgeting*, Strategic Finance, September 2000.

⁴⁴⁶ Macintosh N.B., *Management Accounting and control systems and control systems, an organizational behaviour approach*, Wiley 1994, p.203.

⁴⁴⁷ Kaplan R.S., *Measuring manufacturing performance: A new challenge for managerial accounting research*. The Accounting Review October 1983, p.688.

⁴⁴⁸ Villesèque F., op cit. 2004.

⁴⁴⁹ Shank J.K., Govindajaran V., *La gestion stratégique des coûts*, Travail et Méthodes, 1998.

⁴⁵⁰ Lorino P., « Méthodes et pratiques de la performance », Editions d'organisation 2001.

⁴⁵¹ Gervais M., *Contrôle de gestion*, Economica., Paris, 2009, 11^e éd.

D'autres auteurs s'intéressent au contrôle de gestion de l'immatériel comme Berland et Simon⁴⁵² ainsi que Lacroix⁴⁵³. Cette dernière propose un « *cadre d'analyse des représentations comptables des immatériels*. » Elle s'intéresse particulièrement au « *concept d'information* » et aux qualités informationnelles que les acteurs requièrent dans leur représentation de l'immatériel et axe son étude sur « *la création d'une information « matière cognitive*. ». Toutefois, Cappelletti et Levieux⁴⁵⁴ déplorent un manque d'évaluation de la rentabilité de l'immatériel.

L'évolution des outils de contrôle de gestion, du calcul des coûts et des budgets que nous venons d'aborder a des répercussions sur les relations interpersonnelles, objet du point suivant.

3.1.5. L'ÉVOLUTION DES RELATIONS INTERPERSONNELLES

Pour Durand⁴⁵⁵ « *les pilotes* » que sont les opérationnels ont besoin d'un « *navigateur* », « *d'un expert en pilotage* » qui est le contrôleur de gestion et que nous abordons dans le point 3.2). Pour Lorino⁴⁵⁶, la **sensibilisation** des **acteurs** aux **coopérations transversales**, dans un souci de « *maîtriser l'évènement* » **en respect** avec les **directives centrales** (Zolnai-Saucray⁴⁵⁷), donne **deux légitimations** à l'**implication** des **opérationnels** dans les **activités de contrôle** : parce que ce sont leurs actions qui ont une influence directe sur les coûts et la création de richesses et parce qu'ils détiennent les compétences locales.

Nous avons vu que Guibert et Dupuy⁴⁵⁸ ont **connecté** le **système formel** des **relations interpersonnelles** avec celui de l'**informel**, ils ont donc mis en évidence l'existence de jeux de relations transverses, évolutives et complexes, souvent implicites entre les acteurs ou les composantes de l'organisation, dans un contexte d'émergence de problèmes nouveaux ou mal identifiés. Pour eux, contrôler c'est alors faciliter de façon informelle, « *la connaissance et le partage de la cartographie de ces relations et des potentialités qu'elle présente et donc de créer les conditions favorables à l'autocontrôle* ».

⁴⁵² Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.10.

⁴⁵³ Lacroix M., op cit., 1998.

⁴⁵⁴ Cappelletti L., Levieux P., *documents de travail*, Paris, In extenso (2006, 2009) in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.72.

⁴⁵⁵ Durand X., *Les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel*, Thèse de doctorat, 2006.

⁴⁵⁶ Lorino, P., op. cit. 1995.

⁴⁵⁷ Zolnai-Saucray, E., op. cit. 1995.

⁴⁵⁸ Guibert N. et Dupuy Y., *La conférence, variable clé d'un contrôle rénové*, Actes du congrès de l'AFC 1995, pp. 356-370.

Les travaux de Naro⁴⁵⁹ sur la recherche anglo-saxonne relative aux aspects comportementaux du budget mettent en évidence que, pour diminuer la tendance au « slack », Kren⁴⁶⁰ introduit l'idée d'une gestion participative qui incite les cadres à divulguer leur information discrétionnaire. Pour Nouri 1994⁴⁶¹, c'est une forte implication des cadres et pour Waller 1988⁴⁶², Chow, Cooper et Haddad 1991⁴⁶³, l'établissement d'un climat de confiance. Pour Merchant⁴⁶⁴, la détection et la diminution de ce slack se réalise par une bonne connaissance de l'activité et du métier des subordonnés, de la part de leur hiérarchie. Ces travaux ont été complétés par ceux d'Otley et Bisbe⁴⁶⁵.

Conclusion intermédiaire :

Nous venons de mettre **en évidence** une **certaine évolution du contrôle de gestion**, qui, face à des environnements instables, n'est plus adaptée. Ainsi, **quatre types d'évolution** ont été mis en évidence : - le **passage à un contrôle de gestion stratégique** caractérisé par une certaine décentralisation, - un **contrôle de gestion** qui **intègre** davantage la **dimension sociale et comportementale**, ce qui influence le **système d'information** sur lequel il repose, - le **système de calcul des coûts et des budgets**. Ainsi, dans un contexte de contrôle de gestion décentralisé jusqu'aux unités opérationnelles, le contrôle de gestion doit intégrer les dimensions comportementale et d'apprentissage des acteurs, ainsi que la considération de l'existence de biais humains dans l'établissement des budgets. Naissent ainsi, les notions de **budgets transversaux** et de **renovation de l'information**, notamment celle de la comptabilité, afin qu'elle permette mieux la mesure de la performance des organisations non seulement à court terme, mais à moyen et long termes. Se **développent** alors des **systèmes** qui **relient** les **systèmes budgétaires et les méthodes de comptabilité et de management par activités**. Ceci entraîne une **évolution des outils de contrôle de gestion** notamment par un accroissement des indicateurs qualitatifs et l'analyse de l'origine de la performance de l'entreprise. L'introduction des méthodes de type ABC-ABB contribue à l'amélioration de la signification des coûts, à l'identification du coût des activités et des besoins futurs de ressources.

⁴⁵⁹ Naro G., op cit. 1998.

⁴⁶⁰ Kren L., *The role of accounting information in organizational control : the state of the art*, Behavioral Accounting Research-Foundations and frontiers, Arnold and Sutton ed., American Accounting Association 1997, pp 1-48.

⁴⁶¹ Nouri H., *Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: a research note*, Accounting, Organizations and Society 1994, Vol. 19, n°3, pp 289-295.

⁴⁶² Waller WS., *Slack in participative budgeting : the joint effect of a truth-inducing pay scheme and risk preferences*, Accounting, Organizations and Society 1988, Vol. 13, n°1, pp 87-98.

⁴⁶³ Chow CW, Cooper JC, Haddad K., *The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance : a multiperiod experiment*, Accounting, Organizations and Society 1991, Vol.16, n°1, pp 47-60.

⁴⁶⁴ Merchant K.A., () « Budgeting and the propensity to create budgetary slack », Accounting, Organizations and Society 1985, Vol. 10, n°2, pp 201-210.

⁴⁶⁵ Otley D.T., Bisbe J., *The effects of interactive use of management control systems on product innovation*, Accounting organization and society, Volume 29, N°8, 2004, pp. 709-737.

Selon Nobre⁴⁶⁶, face à un **contrôle de gestion** en **pleine mutation**, le **contrôleur de gestion** a une **place centrale du fait** qu'il est le **moteur** de cette **transition**. Nous abordons dans le paragraphe suivant, l'évolution du rôle du contrôleur de gestion dans la littérature.

3.2. L'ÉVOLUTION DU RÔLE DU CONTRÔLEUR DE GESTION DANS LA LITTÉRATURE

Selon Bessire⁴⁶⁷, pour comprendre le **rôle du contrôleur de gestion**, il est nécessaire de l'appréhender dans sa **dimension stratégique et culturelle**. L'auteur indique que, soit le rôle du contrôleur de gestion est complètement oublié dans les études menées sur le contrôle de gestion, soit, citant les travaux précurseurs en la matière de Simon et alii.⁴⁶⁸, ils ne considèrent pas assez la dimension stratégique et culturelle. S'appuyant sur les travaux de Crozier et Friedberg⁴⁶⁹, elle définit le contrôleur de gestion comme un **acteur à part entière** qui **occupe une place particulière** dans la structure et **souhaite développer** son **influence** dans les **autres domaines** que le contrôle de gestion. Toutefois, si le contrôleur de gestion est un acteur à part entière, il n'en est **pas moins un acteur marginal**. En effet, dans beaucoup d'entreprises, le contrôleur de gestion n'a pas un statut aussi élevé que celui décrit habituellement dans la littérature en contrôle de gestion. Ceci s'explique par le fait qu'étant un **fonctionnel**, il n'a **pas d'autorité hiérarchique**, il a donc une **influence** réelle mais **indirecte** sur les « **décisions organisationnelles** ». Dans 40% des cas, les contrôleurs de gestion sont hiérarchiquement rattachés à un fonctionnel et 55% dépendent directement de la Direction. De ce constat, dépend la conception du rôle du contrôleur de gestion et du type d'outils qu'il propose.

Dupuy⁴⁷⁰, Besson, Bouquin⁴⁷¹, Danziger⁴⁷², Demontgolfier⁴⁷³, Lambert⁴⁷⁴ ainsi que Byrne et Pierce⁴⁷⁵, s'intéressent à l'évolution du rôle du contrôleur de gestion à travers une réflexion sur la rénovation des systèmes de contrôle de gestion et sur la transformation de la fonction de

⁴⁶⁶ Nobre T., *Le contrôleur de gestion de la PME*, Compta-Contrôle-Audit mars 2001, Tome 7, Volume 1 pp. 129-146.

⁴⁶⁷ Bessire D., *Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement*, Revue Française de Gestion, Novembre-Décembre 1995, p 38-45.

⁴⁶⁸ Simon H et alii, *Centralization versus decentralization in organizing the controller's department*, Controllershship Foundation, 1954.

⁴⁶⁹ Crozier M, Friedberg E., *L'acteur et le système*, Ed. Du Seuil, Collection Points Politiques 1981, p.25.

⁴⁷⁰ Dupuy Y., *Le comptable, la comptabilité et la conception des systèmes d'information : quelques interrogations*, Revue française de Comptabilité, n° 215, septembre 1990, pp.75-81.

⁴⁷¹ Besson P., Bouquin H., *Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion*, Revue française de gestion, janvier-février 1991, pp.60-71.

⁴⁷² Danziger R., *Contrôleur de gestion*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009. p.570.

⁴⁷³ De montgolfier C., *Quel contrôleur pour quel contrôle ?*, Actes du XVII^o Congrès de l'AFC, vol.1, Valenciennes, 1996, pp.335-341.

⁴⁷⁴ Lambert C., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.103.

⁴⁷⁵ Byrne S., Pierce B., *Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants*, European accounting review, vol.16, N°3, 2007, pp.469-498.

contrôleur de gestion. Pour Kaplan⁴⁷⁶, dans le contexte de mutation du contrôle de gestion, il est primordial de s'interroger sur les missions et les compétences des contrôleurs.

Les résultats de l'étude de Nobre⁴⁷⁷ montrent que dans les 2/3 des entreprises de service, le contrôleur de gestion dépend directement du chef d'entreprise ; il occupe donc une place très importante dans la gestion de l'organisation et par conséquent il est essentiel d'analyser l'évolution de son rôle dans le contexte de mutation du contrôle de gestion.

S'appuyant sur l'étude de Chiapello⁴⁷⁸ qui identifie **trois rôles principaux** au contrôleur de gestion : **technicien, consultant-évaluateur, conseiller**, Nobre⁴⁷⁹ met en évidence que dans les entreprises de service, c'est le premier rôle de technicien qui est prépondérant, même quand les contrôleurs de gestion interrogés se disent investis des trois rôles. Les principales **missions de contrôle de gestion** sont : **l'amélioration de la fiabilité des données comptables de gestion, l'analyse des coûts et des performances** et le **diagnostic des besoins et créations des outils** que les **contrôleurs de gestion estiment effectuer**.

Pour Durand⁴⁸⁰ et Bollecker⁴⁸¹, le contrôleur de gestion est un **coordinateur** de par ses relations avec les opérationnels et d'un point de vue technique, par la conception d'outils qu'il met à la disposition des utilisateurs, c'est également un **assistant-conseil** et un **assistant-formateur**, un « **business partner** » (Durand⁴⁸²).

Guibert et Dupuy⁴⁸³ montrent que les techniciens du contrôle peuvent développer des comportements « instrumentalistes » pour légitimer leur « rôle et leur position dans l'organisation ». Ceci expliquerait selon eux, le fait que les « modèles comptables « traditionnels » perdurent ».

Le contrôleur de gestion joue aussi un rôle important dans l'aide à la prise de décision. Ainsi, pour Löning et Pesqueux⁴⁸⁴, le **contrôleur de gestion** peut, soit **fournir des chiffres** et des études **pour justifier les choix du décideur, soit** fournir de **l'information**, mais **aussi aider** à

⁴⁷⁶ Kaplan, R.S., *Des contrôleurs de gestion aux managers de coûts*, l'Expansion Management review, N°79, décembre 1995, pp 46-52.

⁴⁷⁷ Nobre T., op cit., 2001.

⁴⁷⁸ Chiapello E., *Contrôleurs de gestion comment concevez-vous votre fonction ?*, enquête HEC-DFCG, 1990.

⁴⁷⁹ Nobre T., op cit., 2001.

⁴⁸⁰ Durand X., *Les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel*, Thèse de doctorat, 2006.

⁴⁸¹ Bollecker M., *La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives*, Comptabilité, Contrôle, Audit, vol.13, n°1, 2007 pp.87-106.

⁴⁸² Durand X., *Vers un contrôleur de gestion business partner ?*, Echanges, N° 261, Dossier *Le contrôleur de gestion business partner*, janvier 2009, pp. 34-36.

⁴⁸³ Guibert N., Dupuy Y., *Une lecture des recherches actuelles en comptabilité-contrôle*, annales du management, XIIème journée des IAE à Montpellier 1994, tome 1, pp.17-33.

⁴⁸⁴ Löning H., Pesqueux Y., *Contrôle de gestion*, Dunod 1998.

remettre en question les raisonnements, les **certitudes et postulats** du **décideur**. Selon Reichmann⁴⁸⁵, **dans les petites entreprises**, la **participation** à la **prise de décision** est **plus importante** que dans les **grandes entreprises**, mais constitue dans les deux cas une **nécessité** de la **fonction de contrôleur de gestion**.

En ce qui concerne la **maitrise de l'information**, le contrôleur de gestion a à la fois **accès** à un **grand nombre d'informations et définit** sa **stratégie de diffusion** de l'information **dans les limites des règles de la structure**. **Toutefois**, l'information **peut être biaisée ou en retard**. Seules les informations explicitement demandées par le contrôleur de gestion lui sont transmises, les informations sur l'environnement qui sont recueillies par les commerciaux ou par des contacts personnels qui ont un caractère diffus et difficilement exploitable, peuvent donc lui être soustraites. Il a par conséquent, un **rôle à jouer** dans la **collecte d'informations fiables** auprès des autres acteurs de l'organisation.

Ceci nous conduit à nous intéresser dans le point suivant à l'évolution des outils utilisés et conçus par le contrôleur de gestion.

3.2.1. L'ÉVOLUTION DES OUTILS UTILISÉS ET CONÇUS PAR LE CONTROLEUR DE GESTION

Dans l'étude menée par **Durand**⁴⁸⁶, les contrôleurs de gestion se sentent concernés par la sous-exploitation des outils sans s'investir dans ce type de tâche. Or cette volonté du contrôleur de gestion de se dégager de la fonction instrumentale se trouve encore renforcée par l'émergence d'outils favorisant la décentralisation tels que les ERP... Il **semble** pour cet auteur, que le **contrôleur de gestion ne s'extrait jamais entièrement des aspects instrumentaux et techniques de sa fonction**. Ceci a également été mis en évidence dans les travaux de Lambert⁴⁸⁷.

Bollecker⁴⁸⁸ remarque que tous les travaux de la littérature, sont **axés** sur « **la nature**, les **déterminants et les méthodes d'élaboration des indicateurs** utiles à la **prise de décision** » mais **pas sur les modalités**. Ceci ne permet donc pas de clarifier le rôle du contrôleur de gestion dans son activité de production d'information dans ces « « nouveaux » systèmes ».

⁴⁸⁵ Reichmann T., *Controlling praxis*, Munich 1988, p.39.

⁴⁸⁶ Durand X., *Les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel*, Thèse de doctorat, 2006.

⁴⁸⁷ Lambert C., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.101.

⁴⁸⁸ Bollecker M., *Pratiques de différenciation des données dans les systèmes de contrôle de gestion*, Congrès AFC, Metz 2001, pp. 94-117.

Jordan⁴⁸⁹, qui a mené une étude dans le secteur public et privé, sur les pratiques de planification et de contrôle de gestion, met en évidence que « les outils progressent en nombre, en qualité, en sophistication, et qu'ils correspondent bien aux besoins actuels des entreprises ». Pour cet auteur, les opérationnels « doivent s'entraîner à les utiliser pour mieux les piloter ». Il a révélé une responsabilisation accrue des opérationnels en matière de présentation et de défense du plan pluriannuel et du budget annuel aux N+1 et de proposition d'actions correctives lors du suivi mensuel des résultats. Ceci est dû selon lui, à un système de primes liées à l'atteinte d'objectifs individuels et collectifs. Toutefois, Jordan⁴⁹⁰ indique que **même** si les **outils correspondent** aux **attentes** des **entreprises**, ils ne **sont pas toujours utilisés par les opérationnels** ; il **recommande donc** de **former** les **acteurs** aux **outils** et de **développer** les **occasions de faire travailler ensemble** les **opérationnels** et les **contrôleurs de gestion**. Le **manque d'appropriation** des **outils de gestion** et par conséquent la sous-exploitation de ceux-ci par les opérationnels, s'expliquent par **l'inadaptation des outils aux besoins des utilisateurs** et la **carence en pédagogie** des **concepteurs**. Mais pour Durand⁴⁹¹, si le contrôleur est **pédagogue**, c'est **pour mieux contrôler** ; il rejoint ainsi la notion de « contrôle manipulateur » de Bessire⁴⁹² et de manipulation des décideurs locaux. Il suggère que la volonté d'insister sur le rôle de pédagogue du contrôleur est peut-être un **moyen** de lui **redonner la place** qu'il **risque de perdre dans un contexte de décentralisation** du contrôle de gestion. **Cependant**, pour Bollecker⁴⁹³ ainsi que Meyssonier et Fernandez-Poisson⁴⁹⁴, il y a un **paradoxe** : la **délégation des activités d'analyse et de contrôle** aux **managers intermédiaires** s'accompagne d'un **renforcement du rôle du contrôleur** ainsi que de son influence. D'ailleurs, les enquêtes menées par les chercheurs de HEC (Jordan⁴⁹⁵) montrent que la **relation entre contrôleur de gestion et opérationnels s'est intensifiée dans le suivi et l'analyse des résultats mensuels qui proposent des outils variés** et un accroissement de l'étude des activités de production de données non financières par les contrôleurs de gestion. Pour Meyssonier et Fernandez-Poisson⁴⁹⁶, le contrôleur de gestion est également l'animateur des plans d'économies mis en œuvre quotidiennement par les opérationnels.

⁴⁸⁹ Jordan, H. « synthèse des résultats de l'enquête HEC/DFCG 1998-planification et contrôle de gestion dans les entreprises : les outils et les hommes ont-ils progressés ? » Echanges, N°146, juillet 1998, pp.15-20.

⁴⁹⁰ Jordan, H. *Enquête 2004 HEC/DFCG -contrôle de gestion et performance*, Echanges, N°218, février 2004

⁴⁹¹ Durand X., *Les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel*, Thèse de doctorat, 2006.

⁴⁹² Bessire, D. *Recherche critique en contrôle de gestion : exercer son discernement*, Comptabilité-contrôle-audit, 2002 tome 8, volume 2, pp 5-28.

⁴⁹³ Bollecker M., *Les contrôleurs de gestion : des hommes de liaison ?*, Direction et gestion, N° 188-189, mars-juin 2001, pp 57-63.

⁴⁹⁴ Meyssonier F., Fernandez-Poisson D., *La réduction des coûts, enjeu majeur du contrôle de gestion*, in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.41.

⁴⁹⁵ Jordan H., *Planification et contrôle de gestion en France en 1998*, Groupe HEC 1998, cité par Lambert Lambert C., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.103.

⁴⁹⁶ Meyssonier F., Fernandez-Poisson D., *La réduction des coûts, enjeu majeur du contrôle de gestion*, in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.41.

En ce qui concerne le **rôle du contrôleur de gestion** dans les budgets, l'enquête de **Jordan**⁴⁹⁷ étudie les **motifs de mécontentement** du **processus budgétaire** et montre qu'ils sont liés au fait que les **objectifs** sont **imposés** aux **responsables opérationnels** par le **supérieur hiérarchique ou définis** par le **contrôleur de gestion**, et que, pour 58% des responsables, le budget est une **autorisation à dépenser** même s'il existe quelques contraintes. Pour cet auteur, les entreprises font face à quatre difficultés majeures : le **manque de formation** des responsables opérationnels au contrôle de gestion, **l'irréalisme des budgets** faits par les responsables opérationnels, la **longueur excessive** de la procédure budgétaire, ainsi que la **carence de suivi et d'analyse** des réalisations. Les **budgets transversaux** semblent être une **bonne solution** ; ainsi, selon Villesèque⁴⁹⁸, les budgets transversaux ; ont une **fonction stratégique** et une fonction **de contrôle** des **responsabilités et des performances**. Les travaux de Gervais⁴⁹⁹ soulignent **l'efficacité** de **l'utilisation des budgets transversaux dans le cas** où certains **objectifs** sont **soumis** à une **responsabilité partagée**, conséquence d'interrelations fortes des unités entre elles.

Deux chercheurs **américains, Kennedy et Dugdale**⁵⁰⁰, ont identifié six fonctions principales d'un budget : Un **système d'autorisation** - ils rejoignent en ce sens les conclusions de Jordan vues précédemment - un **moyen de prévoir**, un **moyen de planifier**, un **instrument de motivation**, un **moyen d'évaluer et de contrôler** et une **base d'informations pour les prises de décisions**. De par la variété de ces fonctions, le budget, est, selon eux, source de conflits peu faciles à résoudre.

Les travaux référencés dans la Revue Harvard Management Update⁵⁰¹ soulignent encore trois défauts des budgets traditionnels : Le **budget ne permet pas** aux **sociétés** de **se focaliser** sur les **indicateurs actuels de performance des affaires**, il **considère le personnel comme un centre de coût et ne propose rien** sur la **gestion de son implication**, **l'entreprise est compartimentée en petites unités de gestion par le budget**.

En ce qui concerne les opérationnels, Swieringa et Moncur⁵⁰² distinguent trois degrés de participation accordés par les entreprises aux responsables opérationnels: Un niveau appelé **autocrate** où la **Direction générale établit elle-même les budgets**, un niveau à **participation limitée** où la **Direction générale sollicite des idées et suggestions et** demande

⁴⁹⁷ Jordan H. *Pratique de la gestion prévisionnelle en France en 1986*, Revue Echanges, N°77, 4^{ème} trimestre 1986, document paginé de 1 à 9

⁴⁹⁸ Villesèque F., op cit., 2004.

⁴⁹⁹ Gervais M., *Animation et gestion budgétaire*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009, p.30.

⁵⁰⁰ Kennedy A. et Dugdale D., *Getting the most from budgeting*, Management accounting, volume 77, February 1999, p.22-24.

⁵⁰¹ Harvard Management Update, *High-performance budgeting*, Harvard Management Update, vol 4, January 1999, p.1-3.

⁵⁰² Swieringa R.J et Moncur R.H *Some effects of participative budgeting on managerial behaviour*, New-York, National association of accountants, 1975 p.2.

des **alternatives** aux **responsables opérationnels**, un niveau appelé « **Group decision** » dans lequel la **Direction générale partage** intégralement la **responsabilité** des **budgets avec** les **responsables opérationnels**. Les premiers modèles entraînent une résistance et une hostilité de la part des responsables opérationnels, les auteurs en concluent qu'il y a un réel intérêt à ce que la Direction générale et l'ensemble des responsables évaluent, choisissent et atteignent un consensus sur les budgets.

L'enquête de KPMG - Peat Marwick – DFCG –IFOP⁵⁰³ réalisée en juin - juillet 1994 auprès de 2650 entreprises d'Europe latine et anglo-saxonne, révèle que : 45 % de ces entreprises mettent plus de trois mois pour clôturer leur budget et dans 70% des cas, le budget tue l'initiative. Une société sur deux juge le budget trop lourd et 1/3, trop financier et long à boucler ; 67% des grandes entreprises veulent en simplifier les procédures, mais 90% des firmes tiennent à leur budget. Berland⁵⁰⁴ s'est interrogé sur ces critiques concernant le budget et notamment sur l'alternative de gérer sans budget. Néanmoins, il semblerait que le budget soit dans plus de 50% des entreprises encore utilisé malgré ses nombreux défauts.

L'évolution nécessaire des budgets et des outils de contrôle de gestion nous conduit à aborder dans le point suivant, le rôle du contrôleur de gestion dans le pilotage de la performance et des activités dans un contexte de contrôle de gestion décentralisé.

3.2.2. LE ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION DANS LE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE ET DES ACTIVITES DANS UN CONTEXTE DE CONTROLE DE GESTION DECENTRALISE

Bouquin et Pesqueux⁵⁰⁵ abordent le problème de la **fonction du contrôleur de gestion et** de son **métier**. Pour eux, le contrôleur de gestion est **au centre** du **processus informationnel** de l'entreprise et donc a été **confronté** aux **bouleversements liés** à l'**utilisation** des nouvelles **technologies** de l'**information** et de la **communication**. Dans ce contexte, le contrôleur de gestion doit, certes fournir des résultats à une certaine date, mais surtout anticiper et organiser les activités de saisie, de traitement, de sélection, de présentation et de commentaire de l'information. C'est **toujours** un **fournisseur d'informations** mais il doit en **améliorer** le **rendement**, par l'**amélioration** du **système d'information comptable** et la **réduction** des **délais de livraison**

⁵⁰³ Doblin S. et Bayon D., *Budget annuel, arrêtez le supplice !*, L'Expansion, N°483, septembre-octobre 1994, p.92-94.

⁵⁰⁴ Berland N., *Le budget et ses critiques, de la réforme à la suppression*, in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.323. + 334

⁵⁰⁵ Bouquin H., Pesqueux Y., *Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline*. Les vingt ans de l'AFC – mai 1999.

de l'information. Il doit **s'assurer** également de la **fiabilité** des **informations**. Le contrôleur de gestion a donc un **rôle pédagogique** pour **animer** les procédures de contrôle de gestion. Pour le contrôleur de gestion œuvrant **dans des unités opérationnelles**, il **coproduit** les **chiffres** et garantit la pertinence et la fiabilité du contenu de ces chiffres. Récemment, il est **devenu l'architecte** et le **rénovateur** des **systèmes d'informations**. Il participe donc au processus de changement dans l'entreprise. Dans ce contexte, Bollecker⁵⁰⁶ et Berland⁵⁰⁷ se posent la question de savoir si le contrôleur de gestion peut, de par, ses aptitudes, ses outils, son expertise et sa position dans l'organisation, assumer « la coopération dans la décision ».

La **décentralisation** d'une partie des **activités d'analyse et d'activités de contrôle vers les opérationnels pose deux problèmes** : celui de la **coordination globale** et celui du **manque de volonté des opérationnels** pour réaliser ces opérations (Sponem et Chatelain-Ponroy⁵⁰⁸).

Les travaux de Cappelletti et Levieux⁵⁰⁹ mettent en évidence l'application d'une conception décentralisée et synchronisée du contrôle de gestion dans le but d'atteindre une performance durable.

L'étude de Durand⁵¹⁰ montre que la nature, la fréquence et le délai de parution des états de suivi ne semblent pas être liés au niveau de décentralisation de l'entreprise.

Pour De Longeaux⁵¹¹, Lebas⁵¹² et Van Der Ghinst⁵¹³, cette **décentralisation nécessite le rapprochement des contrôleurs de gestion et des responsables opérationnels** Soulerot et Trabelsi⁵¹⁴ quant à eux, mettent en évidence une réelle évolution comportementale du contrôleur de gestion vis-à-vis des acteurs opérationnels. **Toutefois**, comme le montrent les travaux de

⁵⁰⁶ Bollecker, M., *Suivi des réalisations en contrôle de gestion et apprentissage organisationnel*, Cahier de recherche N°2000-02.

⁵⁰⁷ Berland N., *Contrôleurs de gestion et managers : les conditions d'une coopération efficace*, Echanges, n°239, 2007, pp.30-31

⁵⁰⁸ Sponem S., Chatelain-Ponroy S., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.74

⁵⁰⁹ Cappelletti L., Levieux P., *Le contrôle de gestion socio-économique : convertir les coûts cachés en performance durable*, in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.63.

⁵¹⁰ Durand X., *Les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel*, Thèse de doctorat, 2006.

⁵¹¹ De Longeaux D., *Contrôle de gestion : évolution depuis 30 ans et nouveaux défis*, Problèmes économiques, N° 2387, 31 août 1994, pp. 18 – 21.

⁵¹² Lebas M., *Mécanismes culturels et mécanismes de marché dans le processus de contrôle de gestion*, in Comptabilité et contrôle de gestion, 7^{ème} congrès de l'Association Française de Comptabilité, Poitiers 1986, pp.83-93.

⁵¹³ Van Der Ghinst P., *Les nouvelles tendances du contrôle de gestion* ; Problèmes économiques, N° 2447, 22 novembre 1995, pp. 4-9.

⁵¹⁴ Soulerot M., Trabelsi M., *Programmes de réduction des coûts et contrôle de gestion* in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.54.

Mintzberg⁵¹⁵, Dalton⁵¹⁶, et Segal⁵¹⁷, ce **rapprochement n'est pas naturel** et des **relations conflictuelles naissent entre les opérationnels et les fonctionnels**. La séparation des fonctions peut freiner le développement d'une réelle coopération entre les différents groupes de salariés, il est donc nécessaire de penser à de **nouveaux outils** afin d'**activer les apports entre activités** (Zarifian⁵¹⁸). Pour Lorino⁵¹⁹, **dans ce contexte de décentralisation, le contrôleur de gestion assure la promotion de l'autonomie et garantit la cohérence dans les actions de pilotage**. Ainsi, **l'articulation des activités** qu'une organisation exerce **pour former un processus**, ne **repose pas seulement sur des savoir-faire d'opérationnels** imposés par un membre de la hiérarchie. **Tout acteur** dans un processus, **met en œuvre sa compétence spécifique en lien avec celles des autres** acteurs participant aux processus. En alliant coordination de la décision, contrôle et mécanisme d'animation, la notion de processus renvoie alors à l'idée d'articulation des activités et de coopération des acteurs et non plus à celle du cloisonnement des individus et des fonctions. Durand⁵²⁰ rappelle que c'est grâce à « l'interaction que se construisent les identités, se façonnent les comportements et se forment les volontés collectives ». Mais ceci pose le paradoxe suivant : « comment concilier délégation et intégration, comment contrôler ces délégations et favoriser la réaction inventive ? » Auparavant, le cloisonnement fonctionnel, les procédures préétablies, la standardisation des activités étaient une réponse à ce paradoxe puisqu'ils limitaient l'autonomie pour mieux orienter les comportements en fonction de la stratégie définie par la Direction. Pour Guibert et Dupuy⁵²¹, le contrôleur doit donc faciliter de façon informelle, la connaissance et le partage de la cartographie des relations qu'il entretient avec les autres acteurs et créer les conditions favorables à l'auto-contrôle (Lambert⁵²²).

Selon **Bollecker⁵²³**, le **modèle comptable traditionnel y compris** celui de l'**ABC**, suppose que pour **obtenir un coût fiable**, il est utile de **découper** l'activité en sous-ensembles ayant chacun une cause essentielle et claire de consommation de ressource, ce qui n'est pas facile à réaliser dans un contexte de production non stabilisée comme les services. **L'une des solutions** est de **cerner ponctuellement toutes les causes de consommations de ressources** par le **biais d'une analyse économétrique**, qui sont **traduites en indicateurs de maîtrise des coûts** dont le **suivi** s'effectue **mensuellement dans des tableaux de bord** qui **deviennent de véritables outils de pilotage**. Tous les deux à trois ans, l'analyse est renouvelée pour vérifier que les

⁵¹⁵ Mintzberg H., *Le pouvoir dans les organisations*, Les éditions d'organisation 1986.

⁵¹⁶ Dalton M., *Conflicts between staff and line managerial officers*, American sociological review 1950, vol. 15, n°3.

⁵¹⁷ Segal J-P., *Peut-on vaincre les résistances au contrôle de gestion en France ?* Revue française de Gestion, janvier-février 1991, pp.72-81.

⁵¹⁸ Zarifian P. *La gestion par activités et par processus à la croisée des chemins*, Annales des mines, mars 1995, p.80-92.

⁵¹⁹ Lorino, ph., op. cit. 1995.

⁵²⁰ Durand T. (2000), *L'alchimie de la compétence*, Revue Française de Gestion, N°127, janvier-février 2000 p.84-102.

⁵²¹ Guibert N., et Dupuy Y., *La complémentarité entre contrôle « formel » et contrôle « informel » : le cas de la relation client-fournisseur*, Revue Comptabilité-contrôle-audit mars 1997, tome 3, volume 1 pp. 39-52.

⁵²² Lambert C., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.107.

⁵²³ Bollecker M., *Pratiques de différenciation des données dans les systèmes de contrôle de gestion*, Congrès AFC, Metz 2001, pp. 94-117.

facteurs contrôlés sont toujours pertinents. Dans les **théories conventionnalistes**, le **rôle du contrôleur de gestion** est **d'animer le processus d'apprentissage** produisant et diffusant de l'information (Besson, Bouquin⁵²⁴). Ceci incite le contrôleur de gestion à « sortir de son bureau »⁵²⁵.

S'appuyant sur les travaux de Fiol et Sole⁵²⁶, Bollecker⁵²⁷ indique que les indicateurs financiers sont « propices à la délégation des responsabilités, puisqu'ils sont déclinables et individualisables » mais ils sont réducteurs et ne reflètent pas la réalité. La **description des pratiques du contrôleur de gestion en matière de production de données non financières**⁵²⁸, montre que la **majeure partie des entreprises interrogées enrichit son système de mesure de la performance financière par des données non monétaires. L'information non financière est préférée pour la gestion courante et celle monétaire, pour la gestion stratégique**. Toutefois, les travaux de Cauvin et Bouin⁵²⁹ montrent une certaine pérennité et préférence pour l'utilisation d'indicateurs financiers, malgré l'apparition des indicateurs non financiers. Il semblerait que ce soit dû au fait que les directions générales sont très friandes, comme le suggèrent Rouach et Naulleau⁵³⁰, des informations physiques. Cependant, **plus l'environnement est complexe, plus les directions générales et les contrôleurs de gestion utilisent des données non monétaires**. Pour Jorissen⁵³¹, les contrôleurs de gestion utilisent moins les données non financières dans les PME, que dans les grandes entreprises.

Trois catégories d'acteurs jouent le rôle de producteur d'informations non financières :

- les **responsables opérationnels**, qui produisent leurs propres indicateurs en fonction de leurs besoins, selon les règles définies par la structure, le rôle du contrôleur est alors une aide à l'analyse ponctuelle de ces données.
- les **responsables qualité**, qui transmettent les données non financières aux contrôleurs de gestion,
- les **contrôleurs de gestion** qui utilisent les données non financières dans leur système de mesure de la performance. Dans un premier temps, la production d'informations non financières sert à assurer les besoins qualitatifs de la direction générale et des responsables opérationnels, puis dans un deuxième temps, à perfectionner leur propre analyse des résultats économiques afin que ces derniers incarnent mieux le fonctionnement réel de l'organisation.

⁵²⁴ Besson P., Bouquin H., *Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion*, Revue française de gestion, janvier-février 1991, p.64.

⁵²⁵ Bollecker M., Niglis P., *L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : Une étude du rôle des contrôleurs de gestion comptabilité-contrôle-audit*, tome 15, volume 1, juin 2009, p.151.

⁵²⁶ Fiol M, Sole A. *La double nature du contrôle de gestion*, in Collins L., *Questions de contrôle*, PUF Gervais M. *Contrôle de Gestion*, Economica, 1999, Paris.

⁵²⁷ Bollecker op cit., 2001.

⁵²⁸ Bollecker op cit., 2001.

⁵²⁹ Cauvin E., Bouin X., *L'évaluation des performances : la préférence des managers en faveur des indicateurs financiers*, in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.79.

⁵³⁰ Rouach M., Naulleau G., *Le contrôle de gestion bancaire*, La revue Banque 2002.

⁵³¹ Jorissen A. et al., *La pratique de la planification et du contrôle de gestion dans les entreprises belges*, Revue française de Comptabilité, décembre 1999, pp. 66-74.

L'analyse du rôle du contrôleur de gestion dans le pilotage de la performance et des activités dans un contexte de contrôle de gestion décentralisé, nous conduit à analyser l'évolution des relations interpersonnelles de ce dernier, dans le paragraphe suivant.

3.2.3. L'EVOLUTION DES RELATIONS INTERPERSONNELLES DU CONTROLEUR DE GESTION

Bollecker⁵³² se propose d'étudier la **dimension relationnelle** du contrôleur de gestion en s'appuyant sur les travaux d'Argyris⁵³³ et Hopwood⁵³⁴ qui montrent les **aspects comportementaux, socio-politiques et organisationnels** du **contrôle de gestion**. Ces auteurs s'intéressent aux **relations** existant **entre** les **responsables opérationnels et leurs supérieurs hiérarchiques** mais n'abordent **pas** les **interactions avec le contrôleur de gestion**.

Les **résultats** de la **recherche menée** par Bessire⁵³⁵ montrent que : dans tous les domaines, les **contrôleurs de gestion cherchent à augmenter leur influence**, ils choisissent les domaines dans lesquels ils veulent renforcer leur influence par le lancement d'activités nouvelles, les structures, l'organisation, par exemple. Ils **privilégient** les **domaines à forte dimension stratégique**. Toutefois, pour Chiapello⁵³⁶, le fait que le **contrôleur de gestion** passe **peu de temps à l'extérieur de l'entreprise, et qu'il travaille seul ou avec ses proches collaborateurs**, constitue un **handicap**. Bouquin et Pesqueux⁵³⁷ quant à eux, font **apparaître la relation client-fournisseur entre le contrôleur de gestion et ses partenaires dans l'entreprise**. Ils identifient les relations avec son équipe, son supérieur hiérarchique et le cas échéant, avec le contrôle de gestion central. Le contrôleur de gestion s'appuie sur les analyses de relation client-fournisseur interentreprises, et les transpose à ses relations intra entreprises. Ainsi, il crée un climat de confiance réciproque pour devenir une coopération stable et intense qualifiée par Hallen et Sandstrom⁵³⁸ de « quasi-intégration » de « partenariat ». Ces auteurs abordent une **certaine évolution des relations interpersonnelles, mais** pour Durand⁵³⁹, le contrôleur de

⁵³² Bollecker M., *Contrôleur de gestion : une profession à dimension relationnelle ?*, actes AFC 21^{ème} congrès, 2000, pp. 181-202.

⁵³³ Argyris C., *The impact of Budgets on People*, controllership foundation, 1952.

⁵³⁴ Hopwood A.G., *An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation*, journal of accounting research, 1972, supplement, pp. 156-182.

⁵³⁵ Bessire D., *Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement*, Revue Française de Gestion, Novembre-Décembre 1995, p 38-45.

⁵³⁶ Chiapello E., *Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction?*, enquête HEC-DFCG, 1990.

⁵³⁷ Bouquin H., Pesqueux Y., *Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. Les vingt ans de l'AFC* – mai 1999

⁵³⁸ Hallen L., Sandstrom M., *Relationship atmosphere in international business*, Conference on Research developments in international industrial marketing, University of Manchester institute of Science and technology 7-9 September 1988, pp. 248-262.

⁵³⁹ Durand X., *Les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel*, Thèse de doctorat, 2006.

gestion exerce un **métier difficile** du fait de la sous **exploitation des outils**, de la **méfiance des opérationnels** et des **exigences de la Direction générale**. Le contrôleur de gestion étant au cœur de l'action (Lambert⁵⁴⁰), ceci exige des **qualités de diplomatie, d'écoute, et d'empathie** de sa part.

Dans les deux points suivants, nous abordons l'évolution des relations interpersonnelles du contrôleur dans un premier temps, avec les opérationnels et dans un deuxième temps, avec la Direction.

3.2.3.1. L'ÉVOLUTION DES RELATIONS INTERPERSONNELLES ENTRE OPÉRATIONNELS ET CONTRÔLEUR DE GESTION

Il existe **quatre raisons de légitimer le profil relationnel du contrôleur de gestion**: dans un environnement turbulent, le contrôle de gestion peut **préparer les acteurs à la conduite du changement** par le biais de scénarios, ce qui nécessite des qualités de communication (Ardoin⁵⁴¹), pour **aider à cerner le fonctionnement complexe des organisations**, le **contrôle de gestion doit être adapté aux besoins des utilisateurs** (De Longeaux⁵⁴²). Pour Lebas⁵⁴³, le **contrôleur de gestion doit donc quitter son bureau pour comprendre les besoins des opérationnels**. Il est donc au service des opérationnels (Fiol⁵⁴⁴). Le rôle du contrôleur de gestion semble évoluer vers la capacité à repérer les exigences relationnelles d'une situation de travail et à développer un profil relationnel adéquat pour y répondre (Fiol et Lebas⁵⁴⁵).

Bollecker⁵⁴⁶, s'appuyant sur les travaux de Halgand⁵⁴⁷, Lemaître⁵⁴⁸, Lebas⁵⁴⁹ et Danziger⁵⁵⁰, **met en évidence** que le **contrôleur de gestion doit avoir des qualités relationnelles** pour

⁵⁴⁰ Lambert C., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.111

⁵⁴¹ Ardoin J.L., *Une nouvelle donne pour le contrôle de gestion*, Revue française de comptabilité, n° 257 juin 1994, p 43.

⁵⁴² De Longeaux D., *Contrôle de gestion : évolution depuis 30 ans et nouveaux défis*, Problèmes économiques, n° 2387, août 1994, p20

⁵⁴³ Lebas M., *Comptabilité de gestion : les défis de la prochaine décennie*, Revue française de comptabilité, juin 1995, n° 265.

⁵⁴⁴ Fiol M., *Herbert A. Simon : faits et valeurs en contrôle de gestion*, in *Les Grands auteurs en contrôle de gestion*, dirigé par Bouquin H., Ems, Colombelles, 2005. p.238.

⁵⁴⁵ Fiol M., Lebas M., *Créer des situations de sens pour générer la performance : le double rôle du manager in contrôle : retour aux questions*, L. Collins (dir), PUF, Paris, 1999, 352 p.

⁵⁴⁶ Bollecker op cit., 2000.

⁵⁴⁷ Halgand N., *Méthodes de calculs des coûts et représentations*, XIII^e journées nationales des IAE, 16 et 17 avril 1996, Toulouse, Tome 1, pp.72-85.

⁵⁴⁸ Lemaître P., *Contrôle de gestion ou planification stratégique dans le tertiaire ?*, Direction et gestion des entreprises, n°138-139, novembre 1992, pp. 15-26.

⁵⁴⁹ Lebas M., *Comptabilité de gestion : les défis de la prochaine décennie*, Revue française de comptabilité, juin 1995, n° 265.

réaliser sa mission intégratrice de convergence des buts des différents membres de l'organisation. En outre, Van der Ghinst⁵⁵¹ ; Meyssonier et Fernandez-Poisson⁵⁵², soulignent le rôle important de communication du contrôleur de gestion pour notamment susciter les bonnes attitudes et prise de décision dans les systèmes de contrôle de gestion décentralisés.

Les **théories contractualistes négligent l'aide à la décision**, qui est pourtant un des nouveaux rôles du contrôleur de gestion mis en évidence par Danziger⁵⁵³. **Ces théories occultent** donc le **profil relationnel du contrôleur de gestion** (Bollecker et Niglis⁵⁵⁴). Ainsi, « *la théorie de l'agence met en valeur l'opportunisme des agents recrutés par un principal pour exécuter en son nom une tâche quelconque, qui implique la délégation à cet agent d'un certain pouvoir décisionnel* » (Jensen, Meckling⁵⁵⁵). Pour lutter contre l'opportunisme des agents, un dispositif d'incitation et de contrôle est mis en place, dans lequel le contrôleur de gestion intervient à deux niveaux : **A priori de l'action**, il est **assimilé à un expert en normes** par Besson et Bouquin⁵⁵⁶. Les interactions avec les décideurs opérationnels sont donc négligées. **A posteriori de l'action**, il intervient pour mesurer la performance par rapport à la norme (Langevin⁵⁵⁷). L'objet du contrôle est alors de surveiller les activités des collaborateurs et contrôler leur coopération. Dans ces théories, le contrôle de gestion n'est pas un processus permettant la convergence des buts (Bescos⁵⁵⁸).

Selon les **théories conventionnalistes** qui s'intéressent surtout à **l'aide à la décision**, le contrôleur de gestion **devient non plus un expert en normes, mais un animateur du processus d'apprentissage** qui produit et diffuse de l'information (Besson et Bouquin⁵⁵⁹). Dans la **littérature conventionnaliste**, le **contrôleur de gestion** est un **fonctionnel** qui ne **prend pas de décision**, ces dernières étant réservées aux opérationnels. Il élabore les documents de suivi des réalisations qui sont transmis à la hiérarchie et calcule les écarts entre le prévisionnel et

⁵⁵⁰ Danziger R., *25 ans de contrôle de gestion : l'homme et la fonction*, in Le Pen C., Paris Dauphine, *25 ans de Sciences d'organisation*, 1995, pp.90-103.

⁵⁵¹ Van Der Ghinst P., *Les nouvelles tendances du contrôle de gestion*, Problèmes économiques, n° 2447, 22 novembre 1995, p.9.

⁵⁵² Meyssonier F., Fernandez-Poisson D., *La réduction des coûts, enjeu majeur du contrôle de gestion*, in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.44.

⁵⁵³ Danziger R., *Contrôleur de gestion*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009. p.570.

⁵⁵⁴ Bollecker M., Niglis P., *L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : Une étude du rôle des contrôleurs de gestion comptabilité-contrôle-audit*, tome 15, volume 1, juin 2009, p.144.

⁵⁵⁵ Jensen M.C., Meckling W.C., *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure*, Journal of financial Economics, 1976, vol.3.

⁵⁵⁶ Besson P., Bouquin H., *Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion*, Revue française de gestion, janvier-février 1991, p 64.

⁵⁵⁷ Langevin P., *Le contrôle dans les théories économiques des organisations*, Cahiers de recherche Groupe ESC Lyon, 1996, p.30.

⁵⁵⁸ Bescos P.L. et alii, *Contrôle de gestion et management*, Montchrestien 1995, p.36.

⁵⁵⁹ Besson P., Bouquin H., *Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion*, Revue française de gestion, janvier-février 1991, pp.60-71.

le réalisé et les analyse. C'est donc un technicien ; mais pour certains auteurs comme Jordan⁵⁶⁰, Soulerot et Trabelsi⁵⁶¹ cette production de documents ne se fait plus dans sa « *tour d'ivoire* », elle est réalisée grâce à des « *interactions interindividuelles* ». Bollecker, Bühler⁵⁶² et Jordan⁵⁶³ en étudiant le degré d'intervention des contrôleurs de gestion dans la prise de décision, ne montrent que de façon implicite le rôle du contrôleur de gestion dans l'apprentissage et ne décrivent pas la légitimité de l'intervention des contrôleurs de gestion dans le processus de prise de décision. L'interprétation de la théorie de Kolb⁵⁶⁴ (Bollecker⁵⁶⁵) montre que le contrôleur de gestion trouve cette légitimité de par sa nature d'analyste : il complète le cadre opérationnel qui, lui, est plus tourné vers l'action. Cela permet donc une **co-construction de la décision**.

Le contrôleur de gestion a un rôle d'accompagnement de l'information au plus près de l'action (Bollecker⁵⁶⁶, Soulerot et Trabelsi⁵⁶⁷), ce qui correspond à la notion de « fou du roi » de Löning et Pesqueux⁵⁶⁸. Il pilote l'information des opérationnels pour une meilleure prise de décision surtout dans un environnement complexe et instable, ce qui le rend très influent sur le système de décisions local et moins isolé (Meyssonnier et Fernandez-Poisson⁵⁶⁹).

Zecri⁵⁷⁰ distingue différents **jeux d'acteurs** lors de **l'élaboration des budgets** : entre **ceux qui cherchent à préserver leur marge de liberté et de tranquillité**⁵⁷¹ et **ceux qui surestiment leurs prévisions pour satisfaire les attentes de la Direction générale**. C'est pourquoi le rapprochement des deux catégories d'acteurs est important. Il rejoint sur ce point, la conclusion d'Anthony⁵⁷² qui suggère qu'il est nécessaire de **travailler plus intensément sur les comportements humains**. Pour le contrôleur de gestion, il s'agit plus d'orienter les

⁵⁶⁰ Jordan H., *Planification et contrôle de gestion en France en 1998*, Cahiers de recherche du groupe HEC 644/1998.

⁵⁶¹ Soulerot M., Trabelsi M., *Programmes de réduction des coûts et contrôle de gestion* in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.60.

⁵⁶² Bühler N., *Contexte, structure et travail du contrôleur de gestion*, thèse de 3^{ème} cycle Grenoble 1979.

⁵⁶³ Jordan H., *Planification et contrôle de gestion en France en 1998*, Cahiers de recherche du groupe HEC 644/1998.

⁵⁶⁴ Kolb D.A., *Experiential learning*, Englewood cliff (NJ) Prentice hall 1984.

⁵⁶⁵ Bollecker op cit., 2001.

⁵⁶⁶ Bollecker op cit., 2000.

⁵⁶⁷ Soulerot M., Trabelsi M., *Programmes de réduction des coûts et contrôle de gestion* in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.54.

⁵⁶⁸ Löning H., Pesqueux Y., *Contrôle de gestion*, Dunod 1998.

⁵⁶⁹ Meyssonnier F., Fernandez-Poisson D., *La réduction des coûts, enjeu majeur du contrôle de gestion*, in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.42.

⁵⁷⁰ Zecri J-L., op cit., 2000.

⁵⁷¹ Doucet Y., Beth C., Lebrun O., *Budgets et prévisions : pourquoi et comment associer le technique et le politique*, Echanges, Revue mensuelle des Directeurs financiers et des contrôleurs de gestion, N°144, mai 1998, encart p 1 à 8.

⁵⁷² Anthony R.N., *Planning and Control Systems : A Framework for Analysis*, Harvard University Press, Boston. 1965.

comportements dans le sens de la stratégie, que de contraindre l'action des individus. Cette dernière idée a été reprise récemment dans les travaux de Sponem et Chatelain-Ponroy⁵⁷³.

Dans la **littérature**, les **relations interpersonnelles** du **contrôleur de gestion** avec les **opérationnels**, sous forme de **partage ou de co-réalisation** de contrôle, peuvent **améliorer l'efficacité** du **processus** de **pilotage et d'apprentissage** des **unités opérationnelles**. Pour les contrôleurs de gestion, les opérationnels doivent s'impliquer sur l'activité d'analyse et de contrôle. Les interactions se font plus intensément **quand** le **risque** de **mauvaise coordination et de communication horizontale**, pour faire converger vers les buts globaux, est **fort**. Le contrôleur de gestion **forme** les **opérationnels** aux **processus** de **gestion et aux outils de contrôle de gestion** ainsi qu'à **travailler ensemble** pour **devenir** des **gestionnaires autonomes et responsables** dans l'exercice de leur activité (Lambert⁵⁷⁴).

L'étude de Chiapello⁵⁷⁵ fait apparaître que les **contrôleurs de gestion** veulent **accentuer** leur **rôle** de **conseiller et d'aide à la décision auprès** de la **direction** et des **opérationnels ainsi que** dans la **formation** de ces derniers, alors que ceux-ci attendent du contrôleur de gestion une aide technique.

Selon l'étude de Durand⁵⁷⁶, les **contrôleurs de gestion et les opérationnels** échangent, rencontrent et **interagissent** au moins une fois par mois et ce, essentiellement sur le **budget et le suivi des résultats**, mais **peu** pour des **études économiques**. Si la **décentralisation** peut impliquer un **risque** de **mauvaise coordination-communication verticale entre les unités opérationnelles et la hiérarchie** de la part des opérationnels, la **coordination-communication horizontale** est **facilitée entre les différentes unités**. Il s'agit d'une **vision transversale** de l'**efficacité** du **processus de pilotage** qui tend à **renforcer** le **niveau de confiance entre le contrôleur de gestion et les opérationnels**. Le niveau de confiance entre contrôleur de gestion et opérationnels est conditionné par l'adaptation du système de contrôle aux besoins des opérationnels. La relation pédagogique semble participer à l'instauration d'un climat de confiance entre contrôleur de gestion et opérationnels et pour les opérationnels c'est l'inverse. Pour Guibert et Dupuy⁵⁷⁷, le climat de confiance est aisé à instaurer dans un contexte stable où les objectifs sont formalisés, alors que dans un contexte visant le développement de l'auto-contrôle, la confiance interpersonnelle repose sur des logiques d'engagement, d'appel aux compétences et à la

⁵⁷³ Sponem S., Chatelain-Ponroy S., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.81

⁵⁷⁴ Lambert C., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.105.

⁵⁷⁵ Chiapello E., *Contrôleurs de gestion comment concevez-vous votre fonction ?*, Revue Echanges, n° 92, 4ème trimestre 1990, pp. 7-11.

⁵⁷⁶ Durand X., *Les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel*, Thèse de doctorat, 2006.

⁵⁷⁷ Guibert N., et Dupuy Y., *La complémentarité entre contrôle « formel » et contrôle « informel » : le cas de la relation client-fournisseur*, Revue Comptabilité-contrôle-audit mars 1997, tome 3, volume 1 pp. 39-52.

conscience professionnelle. C'est donc le partage des représentations qui permet le développement des relations de confiance interpersonnelle qui sont de deux types : celui développé dans les processus opérationnels et celui à plus long terme au niveau stratégique.

Falkenberg et Herremans⁵⁷⁸ ainsi que Soulerot et Trabelsi⁵⁷⁹ mettent en évidence quant à eux que les différentes formes d'affinité culturelle et personnelle peuvent permettre, voire renforcer l'émergence « des réseaux de connaissances et d'utilisation des compétences » qui fondent les relations interpersonnelles de confiance. Pour Dupuy, la logique des mécanismes mise en évidence par Falkenberg et Herremans signifie une véritable décentralisation verticale et horizontale.

Ainsi, le contrôleur de gestion doit favoriser la mise en place d'un type de contrôle privilégiant le développement ou le maintien de « relations interpersonnelles confiantes » afin de réduire l'incertitude qui règne dans les organisations.

Le soutien des dirigeants joue un rôle essentiel dans l'établissement de relations de confiance entre contrôleur de gestion et opérationnels, or l'excellente relation entre contrôleur de gestion et opérationnels n'est pas toujours encouragée par la Direction. Nous abordons dans le point suivant, l'évolution des relations interpersonnelles entre Direction et contrôleur de gestion.

3.2.3.2. L'ÉVOLUTION DES RELATIONS INTERPERSONNELLES ENTRE DIRECTION ET CONTROLEUR DE GESTION

L'influence de la direction et de la hiérarchie est forte quel que soit le niveau de décentralisation. Le risque de mauvaise coordination et communication augmente, quand la décentralisation est faite avec une certaine baisse d'influence de la hiérarchie. Bessire⁵⁸⁰ fait la distinction entre le comportement prescrit qui est « de savoir rester neutre, impartial, objectif »⁵⁸¹ et le comportement réel qui s'inscrit dans des jeux de pouvoirs entre la Direction et la hiérarchie financière. Le contrôleur de gestion, comme tout acteur, a une stratégie personnelle de pouvoirs ; il peut-être un vecteur de changement dans l'organisation. Plus le soutien de la Direction est important, plus la capacité du contrôleur de gestion à obtenir l'information est grande. Par contre, il conserve une certaine latitude concernant les budgets. En ce qui concerne les relations entre le contrôleur de gestion et les dirigeants, elles ont diminué en fréquence mais augmenté en contenu.

⁵⁷⁸ Falkenberg G L., Herremans. I., *Ethical behavior in organizations directed by the formal and informal systems?*, Journal of business ethics 1995, N° 14, pp 133-143.

⁵⁷⁹ Soulerot M., Trabelsi M., *Programmes de réduction des coûts et contrôle de gestion* in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.60.

⁵⁸⁰ Bessire D., *Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement*, Revue Française de Gestion, Novembre-Décembre 1995, p 38-45.

⁵⁸¹ Enquêtes réalisées périodiquement par HEC-DFCG APEC, *Le contrôle de gestion*, collection *Demain les cadres*, 4° trim 1991, 50p.

Le déplacement de pouvoirs détenus par les opérationnels vers les contrôleurs de gestion a également été mis en évidence par les travaux de Bollecker et Niglis⁵⁸².

CONCLUSION DU CHAPITRE 3

Nous avons mis en évidence une **certaine évolution du contrôle de gestion**, qui, face à des environnements instables, ne présentent plus des systèmes de gestion adaptés. Ainsi, quatre types d'évolution ont été mis en évidence : le **passage à un contrôle de gestion stratégique** caractérisé par une certaine décentralisation, un **contrôle de gestion** qui **intègre** davantage la **dimension sociale et comportementale**, ce qui influence le **système d'information** sur lequel il repose et également, le **système de calcul des coûts et des budgets**.

Dans ce contexte, le **rôle du contrôleur de gestion** a évolué vers une participation active dans la réflexion et la **mise en œuvre de la stratégie**, dans ce cadre, le rôle du contrôleur de gestion **pass**e d'un **rôle d'expert spécialiste** « *surveillant évaluateur* » à un **rôle plus transversal** de **médiateur**, d'**animateur**, en permettant à des acteurs influencés par des métiers différents de travailler les uns pour les autres et d'activer les processus. En outre, il appartient au **contrôleur de gestion** de **créer** les **conditions favorables** à l'**auto-contrôle de gestion**. Pour cela, il **instaure** un **climat de confiance** en **devenant** un **conseil** et un **formateur aux outils et méthodes** de **contrôle de gestion**. Le contrôleur de gestion est surtout un formateur en résultats et écarts et l'est moins dans l'exploitation des instruments de pilotage. Ces rôles demandent des aptitudes particulières comme : la force de persuasion, l'animation, le dialogue, la négociation.

La **littérature** met en évidence la **complémentarité entre** les **contrôleurs de gestion** et les **décideurs** puisqu'il est une aide à la fiabilité du système d'information de gestion. Les **opérationnels voient dans** le **contrôleur de gestion** une **réelle aide au pilotage** de leurs **activités** il n'est donc pas si mal perçu qu'il ne le croit et le contrôleur de gestion doit être en plus d'un pédagogue, un **diplomate** pour pouvoir développer des actions de formation et de conseil et s'assurer que les outils sont adaptés aux besoins des opérationnels.

Le contrôleur de gestion a un rôle de **coordinateur**. Il s'agit d'un rôle à dimension « interactionnelle » forte dans lequel il favorise la coordination et la communication horizontales et

⁵⁸² Lambert C., Pezet A., *Discipliner les autres et agir sur soi : les vies du contrôleur de gestion.*, Cahier de recherche, HEC 2006 cités par Bollecker M., Niglis P., *L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : Une étude du rôle des contrôleurs de gestion* comptabilité-contrôle-audit, tome 15, volume 1, juin 2009, p.137.

verticales puisqu'il cherche, à travers les outils adaptés qu'il élabore grâce à ses échanges avec les utilisateurs et qu'il met à la disposition des décideurs, à mieux coordonner toutes les actions des opérationnels vers la convergence des buts globaux de l'entreprise. Pour cela, il tente d'améliorer la communication entre les opérationnels qui ne pensent pas toujours à se coordonner.

La notion de « *navigateur* » n'est pas encore généralisée même si elle se renforce. Le contrôleur de gestion a souvent pour tâche des études économiques ponctuelles, notamment sur tout ce qui est en rapport avec les projets d'investissement. Il est par conséquent la « conscience économique » du manager, ce qui requiert des qualités déontologiques et diplomatiques.

Nous avons montré dans le troisième chapitre, une **certaine évolution du contrôle de gestion et du rôle du contrôleur de gestion dans la littérature**. Cette évolution se **caractérise par le passage à un contrôle de gestion décentralisé, stratégique qui intègre davantage la dimension sociale et comportementale**. Ce changement **a des conséquences sur la délégation des fonctions de contrôle de gestion, sur la mesure de la performance et le couplage avec la stratégie mais également sur le système d'informations, le calcul des coûts et des budgets**. Afin de faire émerger des résultats similaires ou différents dans notre recherche empirique, nous **exposons dans ce quatrième chapitre, le concept et les outils de contrôle de gestion socio-économique** sur lesquels nous avons **fondé notre travail de recherche**.

**CHAPITRE 4 - CONCEPT ET OUTILS DE CONTROLE DE GESTION
SOCIO-ECONOMIQUE**

4.1. ORIGINE DU CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE.....	122
4.2. DESCRIPTION DU MODELE OPERATIONNEL DE CONTROLE DE GESTION SOCIO- ECONOMIQUE	128
CONCLUSION DU CHAPITRE 4	147

Le contrôle de gestion socio-économique repose sur les fondements de la théorie socio-économique que nous abordons brièvement dans les paragraphes suivants.

En 1974⁵⁸³, Savall a entrepris une investigation expérimentale des modes d'organisation et des réalisations en matière d'amélioration des conditions de vie au travail. Ce programme débouche notamment en 1975⁵⁸⁴, sur la démonstration qu'il y a **compatibilité entre amélioration des conditions de travail et performances économiques de l'entreprise.**

En 1976, souhaitant faire du management d'entreprises une véritable discipline scientifique, c'est à dire une recherche fondée sur l'observation rigoureuse et l'expérimentation sur le terrain, appelée « Recherche-Intervention », il crée l'Institut de Socio-économie des entreprises et des organisations (ISEOR). Centre de Recherches expérimentales en Gestion qui, mène toujours des interventions socio-économiques dans différentes entreprises et organisations.

Dans cette approche, l'entreprise est également considérée comme un **système** dans lequel les **structures** et les **comportements** sont en très **forte interaction** et qui constituent le fonctionnement de l'entreprise. Toutefois, il apparaît des écarts entre le fonctionnement souhaité et celui constaté : ce sont les **dysfonctionnements** qui sont classés en six familles : les conditions de travail, l'organisation du travail, la gestion du temps, la communication-coordination-concertation, la formation intégrée et la mise en œuvre stratégique.

Les dysfonctionnements engendrent des coûts pour l'entreprise qui sont en général cachés et qui affectent la performance économique de l'entreprise c'est à dire « lorsqu'ils n'apparaissent pas explicitement dans les systèmes d'information de l'entreprise tels que le budget, la comptabilité générale et analytique ou les tableaux de bord usuels. »⁵⁸⁵.

La **recherche-intervention socio-économique se décompose en différentes étapes** : la méthode **d'analyse des coûts cachés** d'une organisation se fait selon cinq types d'indicateurs socio-économiques : l'absentéisme, les accidents du travail, la rotation du personnel, la qualité des produits et la productivité directe. Dans la **phase d'évaluation des coûts cachés**, il s'agit de définir les actions d'amélioration susceptibles de réduire les dysfonctionnements qui **donne lieu au projet d'innovation socio-économique**⁵⁸⁶, puis à l'**estimation du coût des actions d'amélioration** et à la réduction des coûts cachés attendue, lors de leur mise en œuvre par le biais de l'**outil Balance économique du projet**⁵⁸⁷. Et enfin, l'**évaluation socio-économique** qui est centrée sur les réalisations et qui a trois objectifs : **l'évaluation des changements de pratiques de management et l'identification de leurs effets sur la performance sociale et économique de l'entreprise, l'identification des difficultés inhérentes à la mise en place du management socio-économique, l'évaluation des effets des contrats d'activités**

⁵⁸³ Savall H., thèse à l'Université de PARIS IX Dauphine

⁵⁸⁴ Savall H., *Enrichir le travail humain*, Economica 1999, 275 p.

⁵⁸⁵ Savall H., et Zardet V., *Maîtriser les coûts et les performances cachés – Le contrat d'activité périodiquement négociable.*, 5ème édition, Economica, Paris, 2010, page 3.

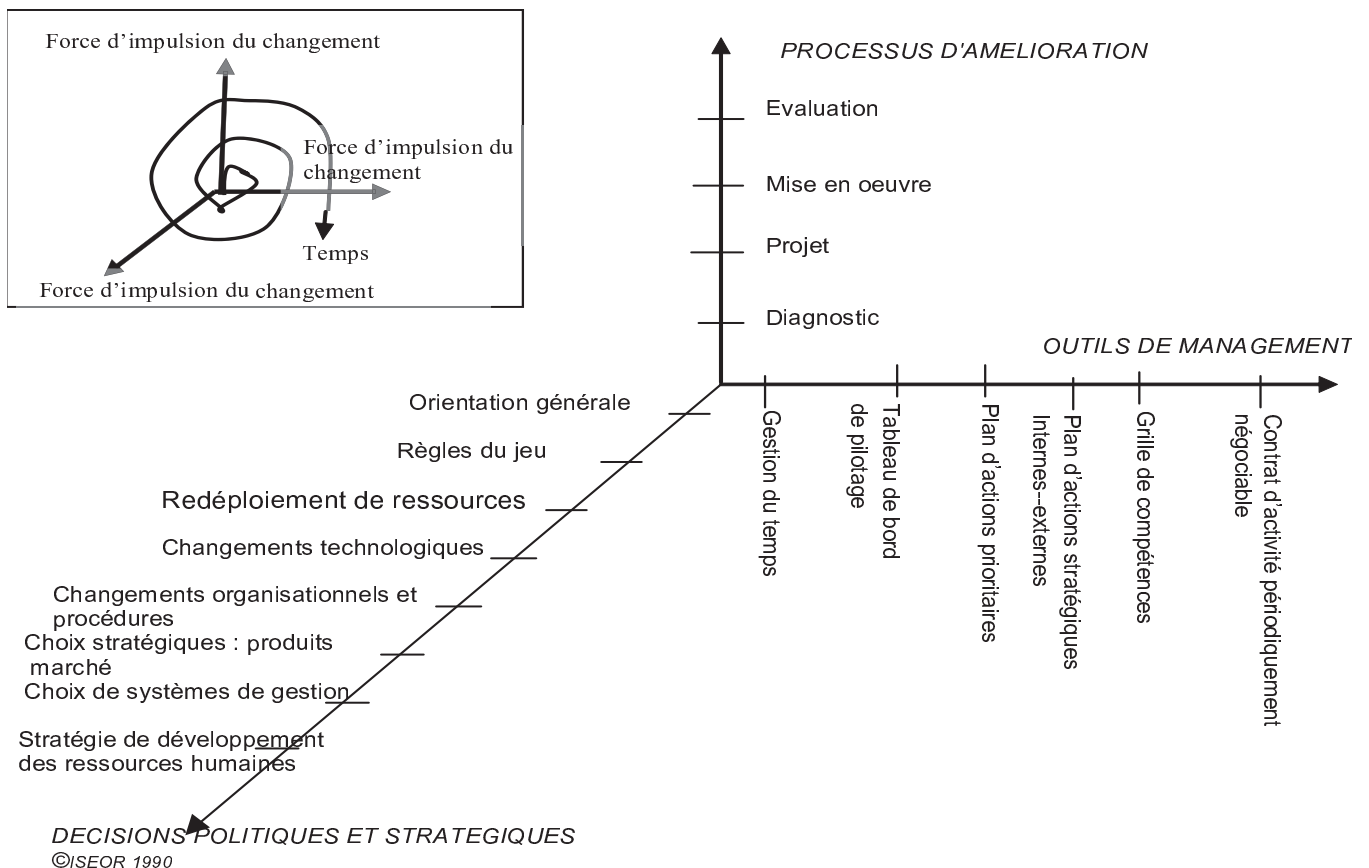
⁵⁸⁶ H. SAVALL et V.ZARDET, *Le nouveau contrôle de gestion*, Editions comptables Malesherbes 1992, page 63

⁵⁸⁷ *Le nouveau contrôle de gestion*, op cit., page 248

périodiquement négociables. Cette évaluation se fait de manière qualitative, quantitative et financière : **qualitative**, par l'expression d'une amélioration, **quantitative** par la quantification de l'amélioration, **financière** par l'évaluation financière des effets de l'amélioration. Cette méthode souhaite apporter une **fonction de stimulation de l'apprentissage** du fait qu'elle identifie les difficultés rencontrées lors de la mise en place du management socio-économique, qu'elle permet son extension par sa collecte de suggestions et améliore l'efficacité.

L'intervention socio-économique « propose d'améliorer la qualité intégrale interne et externe des organisations ainsi que le pilotage de la performance économique et sociale au travers de deux axes » ⁵⁸⁸ (cf. figure 7) : celui du processus d'amélioration et celui des outils de management.

Figure 7 : Articulation des trois forces d'impulsion du changement⁵⁸⁹



Les **outils de management socio-économique**, qui sont **implantés durant le processus de changement** sont : le contrat d'activité périodiquement négociable, la grille de compétences, le

⁵⁸⁸ Savall H., Zardet V., *Le concept de coût-valeur des activités. Contribution de la Théorie socio-économique des organisations*, Revue Sciences de Gestion- Management Sciences - Ciencias de Gestión -, ISEOR, 2008, N° 64 pp. 61-89.

⁵⁸⁹ Savall H., Zardet V., Ibid.

plan d'actions stratégique internes-externe, le plan d'actions prioritaires, le tableau de bord de pilotage et la gestion du temps. Ces outils sont décrits précisément dans le paragraphe 4.2.4. Le processus de changement **est structuré avec les acteurs de l'organisation au moyen de décisions politiques et stratégiques**, ce qui **permet de mieux maîtriser les coûts de fonctionnement**, notamment **par la conversion partielle des coûts cachés en création de valeur ajoutée**.

Cette présentation de la théorie socio-économique, nous amène à aborder dans le point 4.1., l'origine du contrôle de gestion socio-économique.

4.1. ORIGINE DU CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE

Le **contrôle de gestion socio-économique** se propose de **rénover le calcul économique pour l'aide à la décision**⁵⁹⁰, par **l'analyse critique du système d'information comptable**, de la **comptabilité analytique** du **contrôle de gestion traditionnel** et sur la **proposition de méthodes et d'actions** pour **faire évoluer les systèmes d'information et de décision**. L'évolution des systèmes d'information et de décision, repose sur le concept de « SIOFHIS »⁵⁹¹ (Système d'informations opérationnelles et fonctionnelles humainement intégrées et stimulantes) qui désigne la capacité de l'entreprise à stimuler des comportements efficaces chez ses membres, à partir d'informations stimulantes dans le but d'atteindre les objectifs collectifs de l'organisation. Ce concept permet la synchronisation des actions qui semble être la source essentielle de l'efficacité et de la performance des entreprises.

Nous abordons dans le paragraphe 4.1.1. le modèle général de calcul des coûts cachés puis, dans le paragraphe 4.1.2., la rénovation de la comptabilité générale. Les paragraphes 4.1.3. et 4.1.4. abordent respectivement les limites de la comptabilité analytique et du contrôle de gestion classique.

⁵⁹⁰ Savall H., Zardet V., « *Le nouveau contrôle de gestion* », Editions comptables Malesherbes, 1992, p. 248

⁵⁹¹ Savall H., Zardet V., Ibid.

4.1.1. MODELE GENERAL DE CALCUL DES COÛTS CACHES

La rénovation des systèmes d'information sur lesquels reposent la comptabilité générale, la comptabilité analytique et le contrôle de gestion, passe par la mise en évidence des coûts cachés liés aux dysfonctionnements et à leur insertion dans ces systèmes d'information (voir figure 8 suivante).

Figure 8 : Modèle général de calcul des coûts cachés

Composants Indicateurs	Sursalaires (1)	Surtemps (2)	Surconsom- mations (3)	Non productions (4)	Non création de potentiel (5)	Total des coûts cachés (1)+(2)+(3)+(4)+(5)	Risques
Absentéisme						Coûts cachés liés à l'absentéisme	
Accidents du travail						Coûts cachés liés aux accidents du travail	
Rotation du personnel						Coûts cachés liés à la rotation du personnel	
Défauts de qualité						Coûts cachés liés à la qualité des produits	
Ecart de productivité directe						Coûts cachés liés aux écarts de productivité directe	
TOTAL	Sursalaires engendrés par les 5 indicateurs	Surtemps engendrés par les 5 indicateurs	Surconsom- mations engendrées par les 5 indicateurs	Non production engendrée par les 5 indicateurs	Non création de potentiel engendrée par les 5 indicateurs	Coûts cachés totaux	Risques engendrés par les 5 indicateurs
Concepts économiques	Coûts historiques			Coûts d 'opportunité			
Concepts comptables	Surcharges			Non produits			

© ISEOR 1978

Le modèle général de calcul des coûts cachés⁵⁹² identifie pour chaque indicateur de dysfonctionnement, les composants en termes de régulations des dysfonctionnements qui sont regroupés selon deux types d'activité : les activités humaines ou la consommation de biens ou services. Les consommations sont évaluées en euros au prix réellement supporté par l'entreprise alors que les activités humaines sont exprimées en unité de temps et valorisées en euros par la contribution horaire à la valeur-ajoutée sur charges variables.

Ce modèle met en évidence que les comptes de la comptabilité générale ne reflètent pas la réalité ; à titre d'exemple, le coût des salariés présents se trouve imputé dans le même compte que le coût des salariés absents. Ces éléments sont donc dilués dans les comptes de charges de la comptabilité générale. C'est pourquoi cette théorie propose une refonte de la comptabilité générale que nous abordons dans le point suivant.

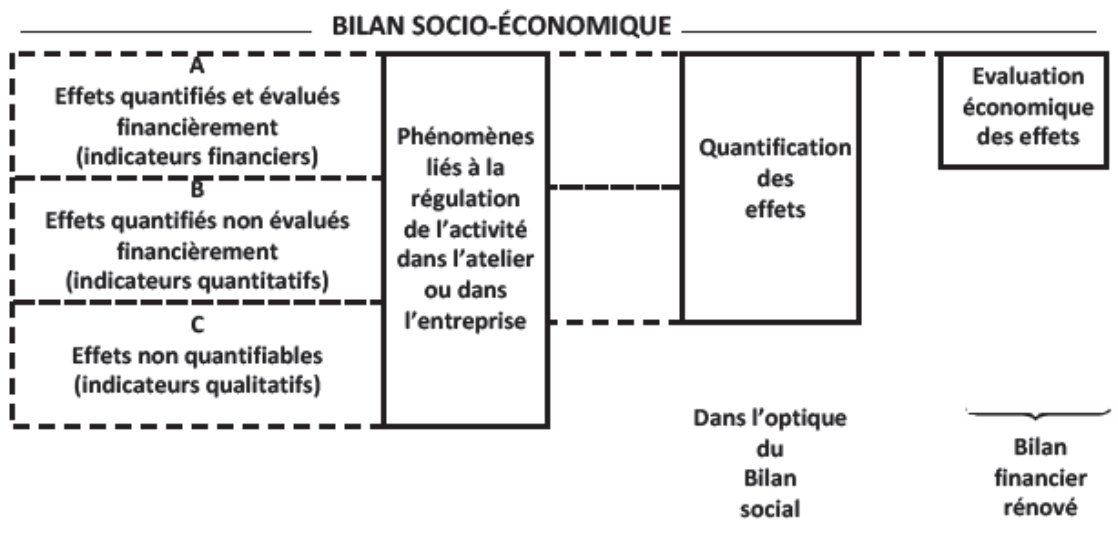
⁵⁹² H. SAVALL et V. ZARDET, Maîtriser les coûts cachés et les performances cachés, Economica 1989, page 125.

4.1.2. LA RENOVATION DE LA COMPTABILITE GENERALE :

Il s'agit d'intégrer les coûts cachés dans le système de la comptabilité générale afin d'ouvrir la « boîte noire » tant décriée dans la littérature comptable. Cette méthode propose de mettre en évidence l'analyse et la traçabilité de l'amélioration du résultat de l'entreprise en convertissant les résultats qualitatifs des phénomènes liés à la régulation de l'activité, en résultats quantitatifs, comme nous le montre la figure 9 ci-dessous, concernant le bilan socio-économique :

Figure 9 : Bilan succinct socio-économique

Source : Henri Savall, « *Reconstruire l'entreprise* », Dunod, 1979



L'approche socio-économique prône la prise en compte des coûts cachés dans le bilan puisque ces derniers ont des incidences sur certains postes comme les stocks et les travaux réalisés par l'entreprise pour son propre compte et les travaux en-cours. Ainsi, la figure 9 met en évidence que dans la présentation nouvelle du bilan, seuls les indicateurs financiers (cf. A) sont intégrés, les indicateurs quantitatifs (Cf. B) et les indicateurs qualitatifs (Cf. C) liés à la régulation de l'activité ne le sont pas. Le bilan socio-économique propose de quantifier ces effets dans le but d'établir un bilan social (Cf. 3^{ème} colonne de la figure 9, intitulée quantification des effets), puis d'en réaliser une évaluation financière (dernière colonne figure 9), afin d'aboutir à un bilan financier rénové. Nous retrouvons bien là la dimension socio-économique.

Toutefois, le concept de coûts cachés est réducteur puisqu'il renvoie à la notion de charges, sans prendre en considération le coût de ce qui n'a pas été produit et qui devrait être mis en contrepartie, dans les non-produits. Ceci conduit à une évolution de la représentation du compte de résultat mise en évidence dans la figure suivante :

Figure 10 : La rénovation du compte de résultat

Source : Henri Savall, « *Reconstruire l'entreprise* », Dunod, 1979

	CHARGES	PRODUITS
1)	Coûts « visibles » de production	Chiffre d'affaires effectivement monnayé
2)	Coûts « cachés » de production	Contrepartie « virtuelle »
3)	Coûts réels ou totaux (1 + 2)	Chiffre d'affaires standard ou normal ou attendu= monnayé + virtuel (« gaspillé »)

Cette nouvelle présentation, permet d'établir une liaison entre d'une part les coûts qu'ils soient cachés ou visibles (cf. colonne charges de la figure 10) et d'autre part, les produits visibles et ceux dits cachés (Cf. colonne produits de la figure 10). La théorie socio-économique propose d'identifier dans le compte de résultat ces coûts-performances cachés (cf. 3 de la figure 10), car c'est la régulation des dysfonctionnements qui a un coût. Par conséquent, cela se traduit soit par une consommation supplémentaire de ressources pour l'entreprise soit par un manque à gagner. Le résultat comptable s'en trouve donc inchangé mais son analyse est enrichie.

Cette rénovation du compte de résultat indique une volonté de la part des tenants de cette théorie de distinguer les pratiques comptables et fiscales car, dans le résultat fiscal il existe toujours des comptes de charges non incorporables. Pour évaluer l'entreprise il est donc nécessaire de réaliser une analyse critique des comptes.

Cette analyse requiert un investissement en comptabilité, par la création d'un métier : celui d'évaluateur comptable. Ce dernier a pour mission de retraiter les comptes afin de tenir compte des normes fiscales. Ce constat souligne le fait que la comptabilité n'est donc pas une image fidèle de la réalité, contrairement au principe énoncé dans les manuels de comptabilité.

Nous venons de mettre en évidence la rénovation du système de la comptabilité générale, nous abordons les limites de la comptabilité analytique.

4.1.3. LIMITES DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE

Savall et Zardet⁵⁹³ identifient six limites à la comptabilité analytique : un fonctionnement complexe et coûteux, des découpages sophistiqués ce qui entraîne une interprétation illusoire et inutile des résultats calculés. En outre, les découpages ne correspondent pas à l'espace d'action. La méthode d'analyse des écarts ne permet pas d'identifier les causes profondes de ces écarts, les écarts sont constatés plutôt qu'analysés. Les coûts cachés ne sont pris en compte qu'implicitement et partiellement et pour certains ils ne sont pas calculés. Pour ces auteurs il existe une « focalisation sur les activités productives industrielles » au détriment de celles des services. Cette méthode propose donc de mesurer les activités de services par la coopération des acteurs sans qui, la mesure n'est pas fiable.

Nous avons mis en évidence les limites de la comptabilité analytique, nous abordons dans le paragraphe suivant, les limites du contrôle de gestion classique.

4.1.4. CONCEPTION ET LIMITES DU CONTROLE DE GESTION CLASSIQUE

Le contrôle de gestion socio-économique émerge du constat de plusieurs analyses critiques sur le contrôle de gestion classique : Le contrôle de gestion est généralement pratiqué comme un simple contrôle budgétaire dans lequel c'est le « budget de reproduction »⁵⁹⁴ qui est fréquemment utilisé, soit par « extrapolation » du précédent budget par le biais de l'application mécanique d'un pourcentage de variation ce qui ne permet pas une analyse critique des budgets passés ; soit par la préparation centralisée du budget, au moyen de la fixation d'un taux de croissance ou de rentabilité souhaité sans savoir précisément quelles actions mettre en place pour atteindre le résultat souhaité.

Les relations interpersonnelles entre le contrôleur de gestion et les acteurs opérationnels sont difficiles du fait que les contrôleurs de gestion ont pour missions de constater les écarts alors que les opérationnels sont les seuls à pouvoir agir. La période budgétaire est tendue du fait que des acteurs non spécialistes participent à l'élaboration de ces budgets et que les délais sont très courts, il s'ensuit des tensions et des détériorations dans les relations interpersonnelles qui nuisent à la performance des entreprises.

⁵⁹³ Savall et Zardet, « *Le nouveau contrôle de gestion* », Editions comptables Malesherbes, 1992, p. 248

⁵⁹⁴ Savall H., Zardet V., « *Le nouveau contrôle de gestion* », Editions comptables Malesherbes, 1992, p. 248

En outre, le contrôle de gestion classique porte exclusivement sur des indicateurs financiers or, un indicateur financier sert à piloter le manager mais ne crée pas une envie d'action de la part des autres acteurs.

De plus, il n'existe pas d'évaluation de la réalisation et des effets de la décision stratégique sur les grandes décisions prises comme les choix d'investissement... ce qui constitue pour Savall et Zardet, une « hémorragie pour ces grandes décisions ».

Face à ces critiques du contrôle de gestion classique, Savall et Zardet⁵⁹⁵ proposent un nouveau contrôle de gestion, dont nous exposons les caractéristiques dans le paragraphe suivant.

4.1.5. NOUVEAU CONTROLE DE GESTION DANS L'ENTREPRISE

La rénovation proposée repose sur le principe de l'auto-contrôle de gestion. Il s'agit de sensibiliser progressivement tous les acteurs à la dimension économique de leurs pratiques professionnelles, afin que chacun opère une première fonction d'auto-contrôle de gestion. Une fois ce premier contrôle effectué, il s'agit de s'assurer de sa diffusion dans l'ensemble de l'organisation, afin que les responsables puissent constater finement les écarts et agir sur leurs causes profondes.

Le contrôle interne mis en œuvre par le management et le personnel devrait permettre de fournir une assurance raisonnable à la réalisation des objectifs qui n'est pas une fonction mais la préoccupation de chaque acteur. Cette conception du contrôle de gestion induit donc une évolution des comportements des différents acteurs.

Il s'ensuit un partage des rôles entre la ligne opérationnelle et le contrôleur de gestion.

La ligne opérationnelle réalise l'auto-contrôle de gestion, c'est-à-dire qu'elle a la responsabilité du pilotage des actions et de la performance économique. Le contrôleur de gestion est en charge de la formation, du conseil et de l'expertise car la notion de « *tous auto-contrôleurs* » engendre qu'il est nécessaire d'avoir des gardiens spécialistes au service des acteurs opérationnels et de la Direction générale.

Le contrôleur de gestion a pour mission d'**authentifier** l'information économique produite par les acteurs opérationnels, car ce sont eux les économistes de l'entreprise qui influencent les prises de décisions. A titre d'exemple : si, sur une chaîne de fabrication, l'acteur opérationnel ne prend pas la décision d'arrêter une machine qui dysfonctionne, les conséquences économiques sur la

⁵⁹⁵ Savall H., Zardet V., « *Le nouveau contrôle de gestion* », Editions comptables Malesherbes, 1992, p. 248

production peuvent être considérables. En effet, tout acteur est le gardien de l'économie, à son niveau, de par le fait qu'il peut agir à la source même du dysfonctionnement.

Ce concept de contrôle de gestion socio-économique entend donc promouvoir une réelle coopération entre ces deux types d'acteurs. Ceci donne au contrôle de gestion un rôle de « *synchronisation dans la décentralisation* » et « *d'authentification d'informations économiques* ». Pour ce faire, le contrôle de gestion est une fonction de « conservation du patrimoine d'informations économiques » c'est-à-dire une base de données afin de se porter garant vis-à-vis des décideurs et de rendre plus lisibles les indicateurs en les normalisant.

Dans ce contexte, la question du rôle du contrôleur de gestion et des outils se posent, car les tenants du contrôle de gestion socio-économique, comme la littérature, partent du constat que les contrôleurs consacrent beaucoup de temps à la comptabilité et à la production d'informations économiques et s'interrogent sur l'opportunité de différencier les activités comptables de celles de contrôle de gestion, et d'identifier quels sont les acteurs qui proposent des indicateurs de pilotage et ceux qui produisent les informations ; nous abordons ces points dans le paragraphe suivant consacré à la description du modèle de coût-valeur des activités.

4.2. DESCRIPTION DU MODELE OPERATIONNEL DE CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE

Le modèle opérationnel de contrôle de gestion socio-économique recouvre plusieurs dimensions que nous présentons dans les paragraphes suivants. Le paragraphe 4.2.1) est consacré à l'évaluation des activités au moyen du modèle de coût-valeur des activités. Le paragraphe 4.2.2) explicite en quoi le contrôle de gestion socio-économique est un modèle de contrôle de gestion couplé à des outils de gestion du temps. Le paragraphe 4.2.3) est dédié aux conséquences du modèle de contrôle de gestion socio-économique sur la préparation budgétaire. Le paragraphe 4.2.4) aborde les outils du management socio-économique et leur insertion dans le modèle de contrôle de gestion socio-économique. Le paragraphe 4.2.5) propose l'étude de la rénovation du calcul du retour sur investissement de l'investissement incorporel.

4.2.1. LE MODELE DE COÛT-VALEUR DES ACTIVITES

Dans le contrôle de gestion socio-économique, nous avons vu précédemment que la notion de coût est réductrice car ce mot est souvent assimilé à une charge. C'est pourquoi ce modèle propose la notion de coût-valeur des activités. En effet, d'un point de vue des relations clients-fournisseurs, un coût pour l'un devient un produit, une valeur pour l'autre.

Le « coût-valeur » des activités est constitué de deux éléments : les temps alloués à la réalisation des activités, auxquels s'ajoutent les charges variables afférentes. Cette option méthodologique provient des critiques des méthodes usuelles d'analyse des coûts directs/indirects, qui ont mené à distinguer le personnel en « main d'œuvre directe » et « main d'œuvre indirecte » et à exagérer l'usage des clés de répartition pour l'affectation des charges de main d'œuvre indirecte. Ces dernières deviennent souvent supérieures, en effectifs comme en masse salariale, à la main d'œuvre directe. En outre, les tenants de ce modèle ont opté pour un outil de mesure et d'*action des activités qui ne soit pas axé* sur des prises de décision qui soient systématiquement et aveuglément focalisées sur la réduction des charges, mais au contraire, délibérément axées sur l'accroissement de la valeur.

Nous avons montré que le contrôle de gestion socio-économique propose un modèle qui place l'acteur au cœur du système en développant sa responsabilisation économique et les relations interpersonnelles entre acteur opérationnel et acteur fonctionnel. Cela induit une évolution du système d'information du contrôle de gestion, des outils proposés et du calcul des coûts et des budgets que nous abordons dans les paragraphes suivants.

La description du modèle de coût-valeur des activités se déroule en plusieurs paragraphes : le paragraphe 4.2.1.1) est consacré à la mesure des temps et des charges variables, le repérage des temps d'activité est abordé dans le paragraphe 4.2.1.2), les paragraphes 4.2.1.3) et 4.2.1.4) sont respectivement dédiés à l'identification des charges variables et le calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables.

4.2.1.1. MESURE PAR LES TEMPS ET LES CHARGES VARIABLES

La mesure par les temps et les charges variables dans ce modèle, provient de la critique⁵⁹⁶ des théories des organisations comme celle de l'école classique de l'organisation, qui est encore très ancrée du fait qu'elle a réussi à orienter les pratiques et à s'instituer dans les modèles d'analyse de gestion des entreprises. Cette vision a conduit à la dissociation entre coûts directs et indirects, au fractionnement et à l'engorgement de l'emploi du temps des acteurs, délaissant ainsi les dimensions psychosociales et physiologiques du travail humain, instaurant une dichotomie entre vie professionnelle et vie personnelle. C'est cette dernière, qui de nos jours, face à la multiplication des sollicitations personnelles de tous ordres, prend le pas sur la vie professionnelle, laissant les acteurs déchirés entre ces deux visions ; car parallèlement, dans les entreprises, perdure le fonctionnement hiérarchique caractérisé par une forte relation de subordination qui suppose que la réalisation des activités est assurée par « l'obéissance » du subordonné vis à vis de sa hiérarchie et des procédures mises en place. Or, ces visions classiques ne prennent pas en compte le phénomène de *désobéissance organisationnelle spontanée* (Savall, Zardet, 2005) qui mettent en évidence l'existence de nombreux micro-pouvoirs informels. Elles négligent également les conséquences économiques que peuvent avoir les coûts cachés provoqués par les comportements dysfonctionnels des acteurs-producteurs, sous forme d'absentéisme, d'accidents du travail, de rotation du personnel, de défauts de qualité, de sous-productivité directe, sur la performance économique des entreprises. En outre, ces coûts cachés affectent également la performance humaine et sociale, en termes de considération de la personne, d'implication et d'intérêt du travail.

Face à ce constat, la théorie socio-économique propose une *contractualisation*, c'est-à-dire un *engagement négocié* entre le supérieur hiérarchique, le collaborateur et ses partenaires d'activités. Cette contractualisation verticale et transversale se traduit dans le modèle de contrôle de gestion socio-économique et constitue le fondement du système de coût-valeur des activités. Le temps devient alors une ressource modelable et non plus une contrainte.

Dans le système de coût-valeur des activités, la notion de tâche est remplacée par la notion d'activités, celle d'individu par celle d'équipe, qui fait écho à la notion d'unité organisationnelle. Pour Savall et Zardet⁵⁹⁷, la spécialisation excessive n'est pas nécessaire et ces auteurs proposent de la remplacer par la contribution collective. En effet, selon eux, la réussite est une compétence collective c'est-à-dire une agrégation bien imbriquée de compétences individuelles.

⁵⁹⁶ Savall H., Zardet V., *Le concept de coût-valeur des activités. Contribution de la Théorie socio-économique des organisations*, Revue Sciences de Gestion- Management Sciences - Ciencias de Gestión -, ISEOR, 2008, N° 64 pp. 61-89.

⁵⁹⁷ H. SAVALL, V. Zardet op cit., 2008.

Nous venons de mettre en évidence la mesure par les temps et les charges variables dans le coût-valeur des activités, nous abordons dans le paragraphe suivant, le repérage des temps d'activités.

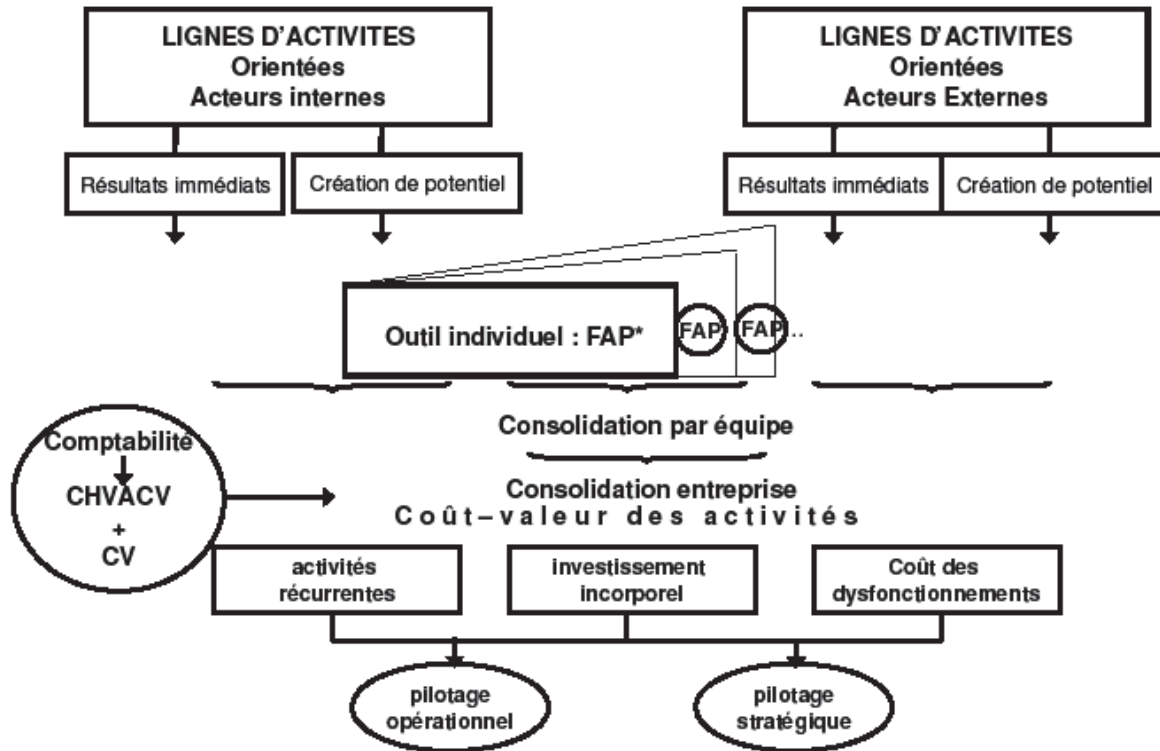
4.2.1.2. LE REPERAGE DES TEMPS D'ACTIVITES

Le modèle de coût-valeur des activités propose d'éclairer la « *boîte noire* » qui détériore l'ambiance, la performance, du travail et entraîne certaines pratiques inadéquates voire « *frauduleuses* », en imputant les temps d'activités internes aux activités externes afin que les acteurs affectés aux activités internes retrouvent un « *sens et une raison d'être* » à leur travail, en explicitant leur relation aux produits et aux clients de l'entreprise. Cette approche distingue **trois familles d'activité** : les activités cachées à l'externe, les activités semi-visibles à l'externe et les activités visibles à l'externe. La première et une partie de la deuxième catégorie, constituent ce qui est appelé communément les « activités fonctionnelles ». Les « activités opérationnelles », sont composées quant à elles, des activités semi-visibles à l'externe et des activités visibles à l'externe. En effet, les clients externes sont les clients de tous les acteurs de l'entreprise et non seulement d'un petit nombre. Ainsi par exemple, l'aide comptable ne travaille pas sur des factures fournisseurs mais pour tel projet ; dans cette approche, la notion de temps par **destination** est **préférée** à celle de temps par nature. Ceci est dans l'intérêt y compris de l'acteur lui-même, puisque cette notion permet de rendre lisible une activité très discrète que le client ne voit pas ou d'autres qu'il voit partiellement et d'autres, entièrement. Ainsi, à chaque repérage des temps, l'acteur concerné identifie pour qui il réalise ces activités.

Une fois le repérage des temps d'activités effectués, ils sont imputés dans une nomenclature d'activités unique, qui est un outil commun partagé dans l'ensemble de l'entreprise comme nous le montre la figure suivante.

Figure 11 : Outil commun partagé : Nomenclature des Activités

Source : Savall H., Zardet V., *Le concept de coût-valeur des activités. Contribution de la Théorie socio-économique des organisations*, Revue Sciences de Gestion – Management Sciences – Ciencias de Gestión -, ISEOR, 2008, N° 64 p. 80.



*FAP : Fiche d'Activité Polyvalente renseignée semestriellement en temps budgété (FAP prévisionnelle) puis mensuellement en temps réalisé (FAP réelle), par chaque personne.

Afin de mesurer la valeur des activités, cette approche préconise que chaque acteur (Cf. « *outil individuel Fiche d'activité polyvalente* » au centre de la figure 11) impute **directement** ses **temps d'activité** dans une **nomenclature unique** à toute l'entreprise, qui est un véritable référentiel partagé par tous les acteurs internes (Cf. « *outil commun partagé* » haut de la figure 11). La nomenclature des activités est une liste arborescente de **toutes** les **activités** de **tous** les **acteurs** de l'entreprise afin d'imputer les temps passés **par destination** et **non** par **nature de tâche, comme nous l'avons indiqué précédemment. Ceci** contribue à éviter le recours excessif aux temps imputés forfaitairement par unités d'œuvre, dérive, désormais critiquée par la littérature académique et par les praticiens. Une fois les fiches d'activité polyvalente individuelles renseignées, elles sont consolidées au niveau de l'entreprise, ce qui donne le niveau d'activité de l'entreprise en volume (Cf. « *Consolidation entreprise* figure 11). Ce niveau d'activité est valorisé en lui appliquant un coefficient appelé « contribution horaire à la valeur ajoutée sur charges variables » et en lui ajoutant les charges variables externes (Cf. bulle à gauche figure 11). Cette valorisation aboutit au « *coût-valeur des activités* ».

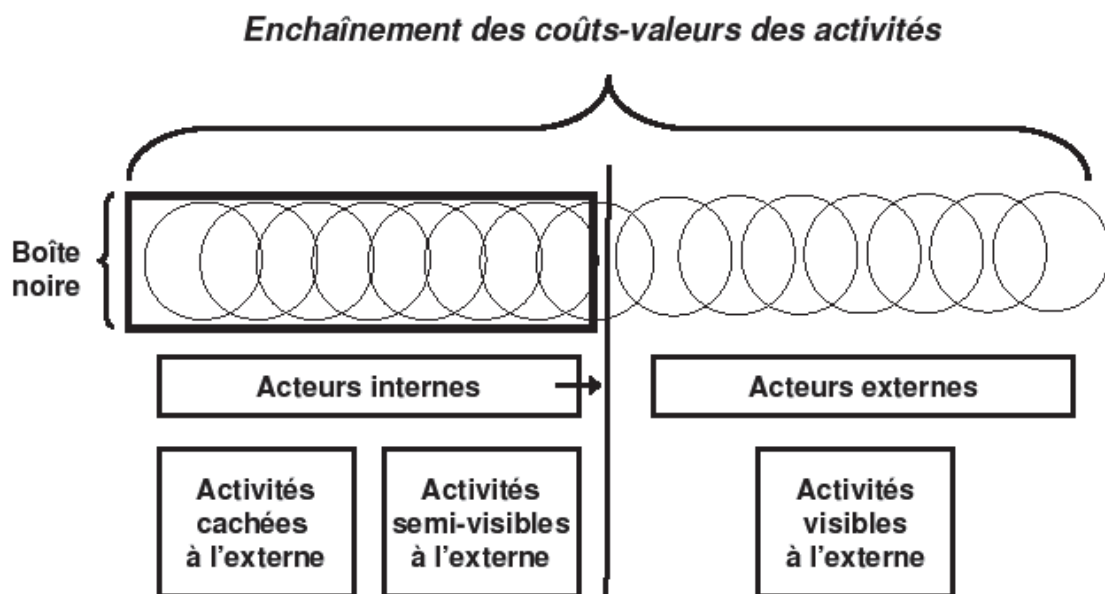
Le bas de la figure 11 montre la répartition des activités de tous les acteurs en trois catégories : les activités récurrentes, celles qui découlent d'investissement incorporel et celles qui proviennent

des dysfonctionnements. Le découpage en ces trois catégories d'activité permet le pilotage opérationnel et stratégique des activités.

Au niveau global de l'entreprise il existe donc, une chaîne d'activités internes-externes comme le montre la figure suivante :

Figure 12 : La chaîne d'activités Internes-Externes

Source : Savall H., Zardet V., *Le concept de coût-valeur des activités. Contribution de la Théorie socio-économique des organisations*, Revue Sciences de Gestion- Management Sciences – Ciencias de Gestión -, ISEOR, 2008, N° 64 p. 79.



Nous avons explicité en 4.2.1.2., le repérage des temps d'activités de chaque acteur ; cette figure 12, montre l'enchaînement de toutes ces activités au niveau global de l'entreprise. Ainsi, dans la partie gauche de cette figure, sont positionnées les activités cachées à l'externe, les activités semi-visibles à l'externe effectuées pour des acteurs internes, ce qui permet d'ouvrir la « boîte noire ». Dans la partie droite de cette figure, ce sont les activités visibles à l'externe réalisées pour des acteurs externes, qui sont mises en évidence. La somme de ces enchaînements permet d'obtenir l'enchaînement des coûts-valeurs des activités au niveau global de l'entreprise et ainsi, d'obtenir des coûts-valeurs davantage en adéquation avec les objectifs stratégiques.

La présentation de ce modèle pose alors la question du lien entre ce type de contrôle de gestion et celui proposé par la **méthode de l'activity based costing**⁵⁹⁸ car ces deux modèles proposent des représentations proches de valorisation des activités. En effet, la **méthode de l'activity based costing** apparue vers la fin des années 1980 est une technique de la comptabilité analytique qui approfondit l'analyse et la maîtrise des coûts, en précisant la nature des coûts indirects et des frais généraux selon le type d'activité. Les centres de travail sont décomposés en activités élémentaires par le biais d'entretiens avec les différents responsables, ainsi que de l'auto-évaluation du personnel de ses tâches. Puis, à partir de l'étude des documents comptables, le coût de chaque centre de travail est ventilé entre les activités et ce, directement, afin de rechercher des inducteurs de coût, cause principale de la variation de consommation de ressources.

Cet inducteur sert de moyen de mesure physique de l'activité et de base d'allocation des coûts de l'activité aux produits. Quand plusieurs activités élémentaires ont le même inducteur de coût, elles sont réunies dans des centres de regroupement. A partir des nomenclatures de produits et de leurs gammes opératoires, différents sous-ensembles sont réalisés et leurs coûts, calculés. A partir de tous ces coûts de sous-ensembles, les coûts de production des produits sont calculés. Les coûts de revient sont obtenus en imputant à un produit donné, en fonction du volume d'inducteur consommé, les frais commerciaux et les frais administratifs.

Nous venons de voir que ces deux modèles établissent des nomenclatures pour valoriser le coût des activités de l'entreprise, mais la mise en œuvre de la méthode **de l'activity based costing** est coûteuse en temps et en argent⁵⁹⁹, puisqu'elle nécessite des études auprès du personnel et une gestion de toutes les informations obtenues, alors que dans la méthode du coût-valeur des activités cette étude est effectuée par chaque acteur à la source ce qui rend les résultats plus fiables.

En outre, le champ d'application de la méthode **de l'activity based costing** reste la stratégie externe puisqu'elle aboutit à une architecture des coûts qui est précieuse pour définir une politique de prix⁶⁰⁰. Or, les méthodes basées essentiellement sur la stratégie externe ne permettent pas de suivre et de répondre efficacement aux évolutions de l'environnement. La méthode du coût-valeur des activités propose un modèle basé sur la stratégie interne et externe, c'est pourquoi nous avons opté pour ce choix dans notre travail de recherche.

⁵⁹⁸ Mévellec P., *Comptabilité par activités*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009

⁵⁹⁹ De Rongé et Levant Y., montrent le développement et le déclin de la méthode ABC de par le fait que c'est une méthode lourde et coûteuse à mettre en place et qui ne permet pas toujours le couplage stratégie et l'aide à la prise de décision. Ces critiques font émerger une reformulation simplifiée de cette méthode : le Time-driven ABC, De Rongé Y., Levant Y., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.209.

⁶⁰⁰ Mévellec P., *Comptabilité par activités*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009, p.463.

Nous venons d'aborder la notion des temps alloués à la réalisation des activités, nous abordons dans le paragraphe suivant, le deuxième composant du « coût-valeur » des activités que sont les charges variables afférentes.

4.2.1.3. LES CHARGES VARIABLES

L'évaluation des charges variables repose sur la séparation entre charges fixes et variables. Les charges variables varient soit en fonction du niveau d'activité, elles sont alors appelées charges « variables mécaniques », soit en fonction des décisions stratégiques, elles sont dans ce cas, dénommées, charges « variables stratégiques ». Ces dernières sont considérées dans ce modèle, comme un investissement incorporel.

Cette distinction entre ces deux types de charges, a été opérée dans ce modèle, pour éviter les « accidents sur le parcours de la performance ». Par simplification, les charges variables « mécaniques » sont considérées comme proportionnelles à la variation du volume de l'activité. En effet, la question est de savoir si le niveau d'activité baisse de façon significative, combien de temps faut-il, pour ajuster le niveau des charges au niveau d'activité ? Ceci ne dépend pas d'un critère de proportionnalité par rapport aux volumes produits mais d'un critère lié à la stratégie de l'entreprise. Par exemple les matières premières qui sont en général classées en charges variables seront classées partiellement en charges fixes dans le cas, où il existe un contrat annuel avec le fournisseur stipulant un minimum de quantités achetées.

L'analyse de la variabilité des charges est réalisée en triant pour chaque compte de charges le caractère « tout fixe » ou « tout variable » ou « partie fixe/partie variable ». Cette analyse est réactualisée chaque année afin de rapprocher les charges comptabilisées de l'année écoulée, des charges projetées pour l'année à venir.

L'imputation des charges variables aux activités se fait en fonction de « la structure du coût d'activité estimé » puis au fil des années, l'imputation s'affine pour faciliter l'imputation à une activité.

Nous venons d'aborder les deux éléments constitutifs du « coût-valeur » des activités que sont les temps alloués à la réalisation des activités, auxquels s'ajoutent les charges variables afférentes, nous abordons dans le paragraphe suivant par quel indicateur sont valorisés les temps de travail dans ce modèle.

4.2.1.4. LE CALCUL DE LA CONTRIBUTION HORAIRE A LA VALEUR AJOUTEE SUR COÛTS VARIABLES « CHVACV »

L'analyse des coûts usuelle⁶⁰¹ évalue la main d'œuvre en valorisant le temps passé au coût salarial, de ce fait, les modèles de rationalisation des coûts proposent de réduire au maximum, le coût salarial. Le modèle de « coût-valeur des activités » adopte une perspective très différente, de mesure de la *valeur économique*, et non seulement le coût engendré par une unité de temps de travail, à l'aide de l'indicateur dénommé Contribution Horaire à la Valeur Ajoutée sur Coûts Variables, qui a été testée par l'ISEOR dans 1 200 organisations depuis 1976. Cela a permis de constater qu'il s'agit d'un indicateur facile à calculer et à utiliser, quels que soient le type, le statut et la taille de l'organisation. Cet indicateur se calcule en réel et en prévisionnel, mensuellement ou annuellement et permet de perfectionner la préparation des budgets.

La Contribution Horaire à la Valeur Ajoutée sur Coûts Variables est la valeur moyenne d'une heure d'activité humaine au sein de l'entreprise, quel que soit l'emploi, fonctionnel ou opérationnel, de l'individu. Elle s'obtient en divisant la Valeur Ajoutée sur Coûts Variables par le nombre d'heures annuelles attendues de l'ensemble des salariés de l'entreprise, de quelque secteur qu'elle soit (public ou privé). Pour une entreprise industrielle ou commerciale, la marge sur coûts variables se calcule en déduisant des produits, les charges variant avec le niveau d'activité, les charges de personnel sont alors considérées comme fixes à l'exclusion des heures supplémentaires si elles proviennent d'un surcroît d'activité. Dans les autres organisations de service public ou associatives, c'est l'addition du budget de charges fixes et le cas échéant du résultat, qui la constitue.

La Contribution Horaire à la Valeur Ajoutée sur Coûts Variables est donc constituée du coût salarial incluant les charges sociales, d'une quote-part de *charges de structure* dites fixes et d'une quote-part de résultat bénéficiaire.

La valeur ajoutée sur coûts variables est toujours supérieure à la valeur ajoutée au sens comptable, car cette dernière n'intègre pas les charges *externes* fixes. Elle a donc l'inconvénient de ne pas exprimer le niveau de création de valeur nécessaire pour couvrir les charges de structure.

⁶⁰¹ H. Savall, V. Zardet « Le concept de coût-valeur des activités.contribution de la théorie socio-économique des organisations » Revue Sciences de Gestion Avril 2008 – Management Sciences – Ciencias de Gestión – France p.

Pour les concepteurs de ce modèle, la Contribution Horaire à la Valeur Ajoutée sur Coûts Variables est un indicateur synthétique de la capacité de survie-développement d'une organisation. Elle se calcule au niveau d'une entreprise ou d'une entité stratégique homogène, et facilite l'analyse de gestion, en s'affranchissant des découpages organisationnels internes, du fait qu'elle intègre tous les temps au sein de l'entreprise, quels que soient l'emploi ou le statut de l'individu. Elle relativise donc « *le caractère externe ou interne des facteurs de création de valeur et traduit l'interaction entre des facteurs exogènes et endogènes de performance globale.* »⁶⁰²

La Contribution Horaire à la Valeur Ajoutée sur Coûts Variables est un indicateur d'alerte stratégique, qui permet le couplage contrôle de gestion-stratégie puisqu'elle capte les signaux de quelque type qu'ils soient, tels que la baisse de la demande, l'augmentation des prix externes, la baisse de la productivité ou de la qualité interne. Elle est donc le résultat de multiples actions et interactions au sein de l'entreprise et de ses relations avec son environnement. Ainsi, lorsque la Contribution Horaire à la Valeur Ajoutée sur Coûts Variables baisse, un renforcement de la surveillance mensuelle peut permettre une certaine réactivité dans le pilotage de l'entreprise ; il s'agit donc d'un véritable « *baromètre de la santé économique* » qui met en évidence la *situation stratégique* de l'entreprise et aide à élaborer des *scénarios stratégiques* pour redresser, le cas échéant, la situation économique de l'entreprise et, également, le niveau de la Contribution Horaire à la Valeur Ajoutée sur Coûts Variables.

Comme nous l'avons évoqué précédemment, le facteur déterminant de la création de valeur, le *potentiel humain*, pilier de ce modèle, est « *mesuré par le nombre d'heures nécessaires pour obtenir la quantité de valeur ajoutée souhaitée.* » La Contribution Horaire à la Valeur Ajoutée sur Coûts Variables est donc une composante du système d'information de l'entreprise, pour la prise de décisions stratégiques et opérationnelles.

Le calcul de la Contribution Horaire à la Valeur Ajoutée sur Coûts Variables et sa communication au sein de l'entreprise sensibilisent et responsabilisent l'ensemble des acteurs, en reconnaissant le rôle primordial du potentiel humain dans la création de valeur économique puisque les machines ne peuvent produire de la valeur sans l'intervention des hommes dans leurs mises en route, leur pilotage et leur entretien.

Nous avons mis en évidence que la Contribution Horaire à la Valeur Ajoutée sur Coûts Variables est la valeur moyenne d'une heure d'activité humaine au sein de l'entreprise, quel que soit l'emploi,

⁶⁰² Savall H., Zardet V., *Le concept de coût-valeur des activités. Contribution de la Théorie socio-économique des organisations*, Revue Sciences de Gestion – Management Sciences – Ciencias de Gestión -, ISEOR, 2008, N° 64 pp. 61-89.

fonctionnel ou opérationnel, de l'individu. Elle permet donc la création d'une solidarité entre les départements « *opérationnels* » ou « *fonctionnels* » de l'entreprise et dans la création ou la destruction de « *Valeur Ajoutée sur Coûts Variables* ». En effet, le chiffre d'affaires est obtenu certes par l'action des commerciaux, mais également avec le concours de tous les acteurs internes des « fonctions support » qui ont contribué directement ou indirectement à l'acte de vente. La Contribution Horaire à la Valeur Ajoutée sur Coûts Variables permet donc un pilotage opérationnel à la fois décentralisé et synchronisé et renforce la solidarité transversale des acteurs d'un même processus ou d'une même activité.

Nous avons montré que les notions d'activité et de temps étaient très importantes dans ce modèle de contrôle de gestion, nous abordons dans le paragraphe suivant comment ces notions sont insérées dans les outils de gestion.

4.2.2. LE CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE : UN MODELE DE CONTROLE DE GESTION COUPLE A DES OUTILS DE GESTION DU TEMPS

Le modèle de contrôle de gestion socio-économique propose des outils de programmation qui sont les piliers du contrôle de gestion socio-économique : il s'agit principalement de la fiche d'activités polyvalentes prévisionnelle, des fiches d'ordonnement des opérations et de leur planification sur une période de six mois.

L'établissement d'une fiche d'ordonnement des opérations se fait pour toute action complexe et permet de décomposer les actions à mener en indiquant les personnes concernées ainsi que l'évaluation des temps prévisionnels nécessaires pour la réalisation de l'activité, elle permet de programmer et piloter une activité et de réguler en cas de dysfonctionnement, par une réaffectation des temps.

L'agenda sert d'une part, à reporter les engagements programmés extrapolés du passé issus de la nomenclature des activités et d'autre part, à transposer la planification stratégique future issue du plan d'actions prioritaires.

Le relevé des temps d'activités dans le modèle de contrôle de gestion socio-économique identifie une catégorie d'heures : les heures attendues qui se distinguent en deux parties : d'une part, les heures affectées à la gestion-sécurité dans lesquelles certaines relèvent de l'activité

orthofonctionnelle et qui donnent la valeur de l'activité orthofonctionnelle ; et d'autres, qui relèvent de l'activité dysfonctionnelle et qui donnent le coût de l'activité dysfonctionnelle.

D'autre part, les temps d'activité affectés à la gestion-développement qui correspondent à « l'investissement incorporel endogène ».

La Fiche d'activités polyvalente est un des outils de pilotage des activités stimulants qui favorise le dialogue, la négociation et la contractualisation entre d'une part, un acteur et son responsable et d'autre part, entre différents acteurs liés transversalement par une même activité.

La fiche d'activités polyvalente est le recensement mensuel et semestriel pour chaque acteur de l'entreprise de : ses activités, ses temps prévus puis réalisés. Cette fiche est réalisée par la personne elle-même et ce, dans le but d'une responsabilisation et d'un intérêt accru pour son travail. Il s'agit donc d'un « auto-portrait ». L'horizon du semestre permet de faire glisser les activités qui n'ont pas pu être réalisées mais qu'il est utile de reprogrammer afin de réaliser les objectifs fixés par la stratégie de l'entreprise.

La fiche d'Activités polyvalente a plusieurs fonctions et usages: - **au niveau individuel**, c'est un outil d'auto-prévision, d'auto-analyse, et d'auto-évaluation des activités et des temps passés, ou sacrifiées du fait de glissements de fonction ou de régulations de dysfonctionnements. Elle permet ainsi de définir, d'après l'analyse des temps réellement passés, la fonction de chaque acteur.

- **Au niveau collectif**, cette fiche aide à l'évaluation et au pilotage du plan d'actions prioritaires de l'équipe et de l'entreprise, afin de permettre le **pilotage de la stratégie**, il est nécessaire de procéder à une **consolidation centralisée** des **temps d'activités** de **toute l'entreprise**. La consolidation des fiche d'Activités polyvalente de l'équipe et de l'entreprise permet l'évaluation du coût-valeur des activités des résultats immédiats, de la création de potentiel et de la régulation des dysfonctionnements afin de préparer les décisions pour le mois futur. Les actions de réductions de dysfonctionnement sont valorisées par la balance économique, qui donne le coût de l'action et convertit les temps de régulation, en valeur ajoutée.

L'ensemble des fiches d'activité polyvalente structure donc un système d'information et de pilotage opérationnel et stratégique.

L'analyse des écarts temps prévisionnels-temps réalisés se fait soit par ligne d'activité, soit par repérage des écarts importants, soit par identification des sources d'écarts.

Nous venons de mettre en évidence que le contrôle de gestion socio-économique est un modèle couplé à des outils de gestion du temps, nous abordons dans le paragraphe 4.2.3), les conséquences du modèle de contrôle de gestion socio-économique sur la préparation budgétaire.

4.2.3. LES CONSEQUENCES DU MODELE DE CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE SUR LA PREPARATION BUDGETAIRE

Dans cette approche, la préparation budgétaire se fait en fonction de la stratégie de l'entreprise, c'est pourquoi, les découpages budgétaires sont mis en cohérence avec le management socio-économique et le rôle des supérieurs hiérarchiques, est de préparer les contrats d'activités périodiquement négociables de leurs collaborateurs cadres, de fixer les objectifs individuels, de les évaluer et de piloter leur gestion courante et leurs actions stratégiques.

Afin de rompre avec la logique des budgets de reproduction, **cette construction budgétaire nécessite l'intégration des coûts-performances cachés ce qui requiert** l'association de l'ensemble de l'encadrement jusqu' au niveau agent de maîtrise à la préparation budgétaire. Cela exige également un découpage budgétaire entre budgets complets par services et budgets simplifiés par agents de maîtrise et l'utilisation des balances économiques de projet, ce qui permet de corriger les budgets de reproduction et d'obtenir des budgets prévisionnels définitifs.

Ceci conduit à la **notion de plan d'actions budgété** : le plan d'actions budgété est le résultat d'un passage progressif d'un budget de reproduction à un plan d'actions budgété par la consolidation des balances économiques des actions. Ceci nous amène à aborder la notion de **balance économique**. Cet outil permet de chiffrer les impacts économiques d'un projet d'investissement matériel ou immatériel en recensant toutes les actions nécessaires à la mise en œuvre du projet et les résultats attendus de mise en œuvre du projet afin de recenser les variations de charges et de produits visibles de coûts-performances cachés. Elle permet de chiffrer le plan d'actions prioritaires en reportant en début de semestre, un résumé de la balance économique. Une balance économique se fait soit de manière optionnelle à tout moment pour chiffrer l'impact économique d'une action d'amélioration qui est considéré comme un projet d'investissement matériel ou incorporel, soit de manière obligatoire, à la fin d'un groupe de projet socio-économique pour chiffrer les solutions proposées.

Nous venons de mettre en évidence les conséquences du modèle de contrôle de gestion socio-économique sur la préparation budgétaire, nous abordons dans le paragraphe suivant, les outils du

management socio-économique et leur insertion dans le modèle de contrôle de gestion socio-économique.

4.2.4. LES OUTILS DE MANAGEMENT SOCIO-ECONOMIQUE ET LEUR INSERTION DANS LE MODELE DE CONTROLE DE GESTION SOCIO- ECONOMIQUE

Il s'agit d'étudier les outils du management socio-économique qui permettent la décentralisation, du contrôle de gestion que sont le Plan d'Actions Prioritaires⁶⁰³, le Contrat d'activité périodiquement négociable⁶⁰⁴ et le Tableau de bord de pilotage stratégique⁶⁰⁵.

4.2.4.1. LES OUTILS DE DECENTRALISATION DU CONTROLE DE GESTION

Le **Plan d'Actions Prioritaires** d'une entité désigne l'ensemble des actions à mettre en œuvre pendant un semestre pour atteindre les objectifs prioritaires de la période. Il a deux origines : le plan stratégique pluriannuel qui identifie sur un horizon de trois ans, les objectifs de stratégie externe et de stratégie interne (**PASINTEX**) et le diagnostic des dysfonctionnements et des coûts cachés à partir duquel des actions prioritaires d'innovation socio-économique sont décidées.

Le **Contrat d'Activité Périodiquement Négociable** formalise les objectifs prioritaires et les moyens mis à disposition, pour chaque personne de l'entreprise (y compris ouvriers et employés) au travers d'un dialogue semestriel personnalisé avec le supérieur hiérarchique direct. Il peut donner lieu à un complément de rémunération substantiel autofinancé par la baisse des coûts cachés, si les objectifs collectifs, d'équipe et individuels sont atteints.

Le **Tableau De Bord de Pilotage** regroupe les indicateurs qualitatifs, quantitatifs et financiers utilisés par chaque membre de l'encadrement pour piloter concrètement les personnes et les activités de sa zone de responsabilité. Il permet de mesurer, d'évoluer, de suivre la réalisation des actions et de surveiller les paramètres sensibles des activités opérationnelles et stratégiques. La notion d'**indicateur** est donc importante et mérite une explicitation : pour passer à la notion

⁶⁰³ Savall H., Zardet V., *Ingénierie stratégique du Roseau*, 2ème édition, Economica, Paris, 2005, page 335.

⁶⁰⁴ Savall H., Zardet V., *Maîtriser les coûts et les performances cachés – Le contrat d'activité périodiquement négociable.*, 5ème édition, Economica, Paris, 2010, page 3.

⁶⁰⁵ Savall H., Zardet V., 2005, op. cit.

d'indicateur, il est nécessaire dans un premier temps de traduire un dysfonctionnement en indicateur, c'est-à-dire en mot-clé puis de l'associer à une mesure ce qui aboutit à une « maquette » d'indicateurs, à partir de laquelle l'élaboration des supports de saisie tels que des tableaux, des graphiques... est réalisée afin d'enrichir le tableau de bord de pilotage d'indicateurs. Toutefois, comme cela requiert un pilotage des indicateurs de coûts cachés, une sélection est opérée en conservant les indicateurs les plus importants stratégiquement.

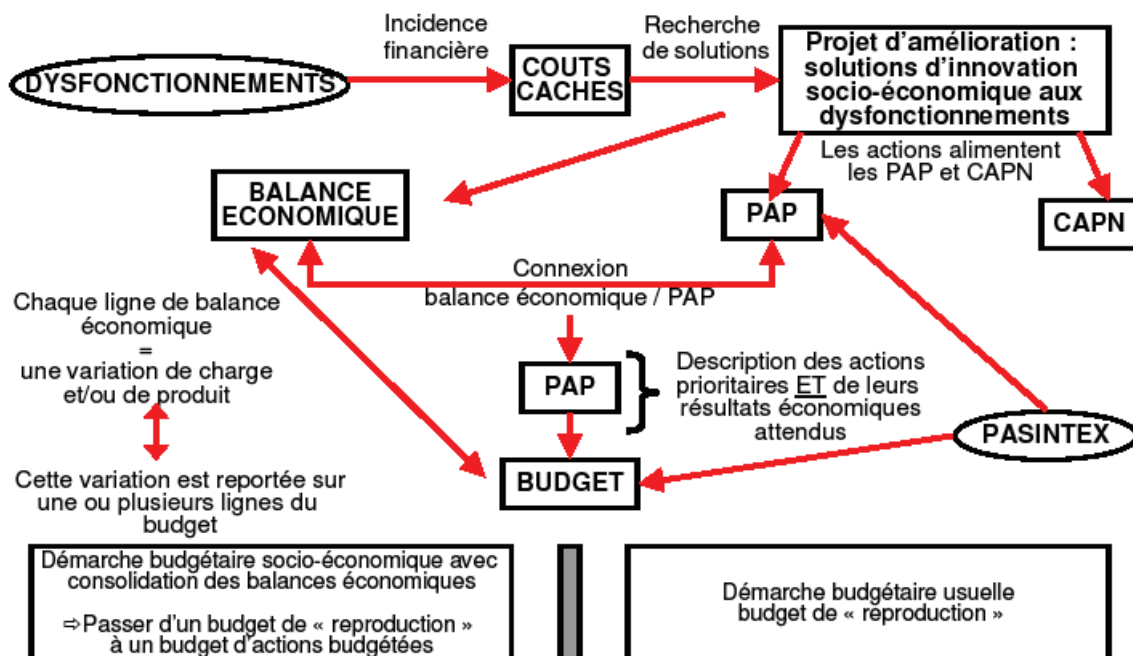
La **grille de compétences** est un des éléments-clé de l'évaluation socio-économique puisqu'elle permet d'évaluer le changement de compétences dans le processus de conduite du changement.

Après la définition de ces outils, la question de leur articulation se pose.

4.2.4.2. ARTICULATION DES OUTILS DANS LE CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE

La figure suivante nous montre le schéma d'articulation des outils dans le contrôle de gestion socio-économique.

Figure 13 : Schéma de l'articulation des outils dans le contrôle de gestion socio-économique



L'intérêt de cette « boîte à outils » est qu'il s'agit d'un ensemble d'outils articulés qui crée une synergie par l'usage combiné de ces outils, bien que chaque outil s'utilise isolément.

Nous abordons donc les différentes articulations entre ces différents outils de décentralisation du contrôle de gestion.

L'Articulation de la Balance Economique et du Tableau de Bord de Pilotage : au démarrage du projet, la balance économique incite à organiser les actions du projet puis devient un des indicateurs de pilotage du projet, elle vient donc s'insérer dans le tableau de bord de pilotage.

L'Articulation de la Balance Economique et de la Gestion Du Temps : les actions inscrites dans la balance économique sont ordonnancées dans la fiche d'ordonnancement par opération, ce qui permet de retranscrire des dates d'actions dans l'agenda.

L'Articulation de la Balance Economique et du Plan d'Actions Prioritaires : nous avons montré précédemment que la balance économique donne un chiffrage du plan d'actions prioritaires, elle est donc un outil d'aide à la décision qui permet au responsable opérationnel de l'utiliser pour négocier son propre plan d'actions prioritaires et détaille précisément les micro-actions indispensables à la mise en œuvre du projet.

L'Articulation de la Balance Economique et du Contrat d'Activité Périodiquement Négociable : les micro actions listées et chiffrées dans la balance économique permettent de fixer les objectifs des contrats d'activités périodiquement négociables et indiquent les indicateurs finaux à atteindre. La mise en œuvre du projet est donc « verrouillée » par le responsable qui en « assure » la réalisation.

L'Articulation du Plan d'Actions Prioritaires de la Balance Economique et du budget : dans un premier temps, une estimation du degré de convertibilité des coûts cachés en valeur ajoutée est réalisée puis dans un deuxième temps, une balance économique **prévisionnelle** est établie soit à partir d'un projet d'innovation socio-économique issu d'un groupe de projet, soit du projet d'amélioration soumis à l'avis technique du contrôleur de gestion, soit en ventilant la balance économique dans le budget par nature de charges et de produits.

L'articulation des outils dans le contrôle de gestion socio-économique que nous avons mise en évidence montre que cette « boîte à outils » permet de stimuler des comportements plus efficaces chez ses membres, grâce notamment au **Contrat d'Activité Périodiquement Négociable** à partir d'informations stimulantes dans le but d'atteindre les objectifs collectifs de l'organisation qui sont regroupées dans le **Tableau de Bord de Pilotage**. Nous retrouvons le concept de « SIOFHIS »⁶⁰⁶ et ⁶⁰⁷(Système d'informations opérationnelles et fonctionnelles humainement intégrées et stimulantes) exposé dans le paragraphe 4.1). Le contrôle de gestion socio-économique est ainsi caractérisé par un système d'informations rendues fiables grâce à la responsabilisation des acteurs et à la sélection d'informations pertinentes pour l'aide à la prise de décision.

Cette fiabilisation s'effectue à l'aide du principe **d'auto-contrôle de gestion** puisqu'il s'agit de sensibiliser progressivement tous les acteurs à la dimension économique de leurs pratiques professionnelles afin que chacun prenne conscience de l'importance de diminuer les coûts-performances cachés liés aux dysfonctionnements.

Nous avons mis en évidence les outils de management socio-économique et leur insertion dans le modèle de contrôle de gestion socio-économique, nous abordons dans le paragraphe suivant, un nouvel aspect du modèle de contrôle de gestion socio-économique, celui de la rénovation du calcul du retour sur investissement de l'investissement incorporel.

4.2.5. UNE RENOVATION DU CALCUL DU RETOUR SUR INVESTISSEMENT DE L'INVESTISSEMENT INCORPOREL

Ce modèle propose de mesurer l'investissement incorporel qui est souvent délaissé dans la littérature comme dans la pratique.

4.2.5.1. LA MESURE DE L'INVESTISSEMENT INCORPOREL

Le concept économique d'investissement : ce modèle se base sur une **hypothèse générique** selon laquelle l'investissement incorporel est un élément essentiel des stratégies proactives endogènes d'action. Endogènes, parce qu'elles s'appuient sur les ressources internes tel que le potentiel humain, les produits financiers...

⁶⁰⁶ Savall H., Zardet V., Ibid.

⁶⁰⁷ Zardet V., Contribution des systèmes d'informations stimulants à l'efficacité de l'entreprise. Cas d'expérimentations, Thèse de Doctorat d'Etat ès Sciences de Gestion, Université Lumière Lyon 2, janvier 1986.

Ce modèle considère les actions immatérielles comme une décision d'investissement ; car la prise en compte des coûts cachés modifie la méthode et le résultat de la prise de décision pour deux raisons : la première est que le coût visible de l'action est complété par la prise en compte des coûts cachés associés à cette action ; la deuxième est qu'il est possible d'évaluer les performances nouvelles attendues de réduction des coûts cachés et donc de calculer un délai de retour sur investissement, comme pour les investissements matériels.

Le projet d'innovation socio-économique est un investissement incorporel qui relève d'actions fortement décentralisées à tous les niveaux de l'entreprise et synchronisées par la direction et l'encadrement, c'est donc un projet participatif. Dans chaque investissement il y a une part de matériel et une part d'immatériel tel que le temps de lancement du projet, de l'acquisition de savoir-faire externe, la sous-productivité liée à l'apprentissage. Il est donc nécessaire de **valoriser** l'investissement incorporel. Le modèle de contrôle de gestion socio-économique propose de l'évaluer en multipliant le nombre d'heures consacrées, par toutes les catégories d'acteurs de l'entreprise, par la CHVACV ceci s'appelle la « valorisation du temps humain pour les projets d'investissement immatériel ».

La valorisation de cet investissement ne permet pas à elle seule l'amélioration de la performance de l'entreprise, cela nécessite un certain pilotage de cet investissement incorporel.

4.2.5.2. LE PILOTAGE DE L'INVESTISSEMENT INCORPOREL

Ce pilotage est primordial pour garantir la permanence de ses effets, ainsi, pour les tenants de ce modèle, il doit être piloté dans le tableau de bord de pilotage, la balance économique prévisionnelle, le plan d'actions prioritaires et le contrat d'activités périodiquement négociables.

Une fois la valorisation de l'investissement immatériel et son pilotage réalisés, ce modèle propose une comptabilisation de l'investissement incorporel.

4.2.5.3. LA COMPTABILISATION DE L'INVESTISSEMENT INCORPOREL

Dans ce modèle, le fait de comptabiliser ce type d'investissement permet de combler « le retard anachronique » dans les pratiques habituelles de comptabilisation qui faussent les bilans et les

**PREMIÈRE PARTIE -
OBJET ET MÉTHODOLOGIE DE LA RECHERCHE**

calculs de rentabilité. L'avantage est qu'il permet une certaine transparence vis-à-vis des financeurs, des parties prenantes, des interlocuteurs externes et des acheteurs. Toutefois, les 33 ans de recherches-interventions menées par l'ISEOR montre que l'enregistrement de ce type d'investissement dans la comptabilité des entreprises est rarement réalisé du fait de la non distinction entre les pratiques comptables et fiscales, dont notamment l'identification des comptes de charges non incorporables dans le résultat fiscal. Néanmoins, un enregistrement extra-comptable a été réalisé dans les recherches-interventions conduites par l'ISEOR comme le montre la figure suivante :

Figure 14 : Tableau de calcul de la rentabilité de l'investissement incorporel

Source : Savall H., Zardet V., *Le concept de coût-valeur des activités. Contribution de la Théorie socio-économique des organisations*, Revue Sciences de Gestion- Management Sciences - Ciencias de Gestión -, ISEOR, 2008, N° 64 pp. 61-89.

N° d'ordre	COÛT DE L'INVESTISSEMENT INCORPOREL (II)														COÛTS CACHÉS INITIAUX (base annuelle)		CREATION DE VALEUR AJOUTÉE PAR RECYCLAGE DES COÛTS CACHÉS (base annuelle)				RENTABILITE DE L'INVESTISSEMENT INCORPOREL (II) D'INNOVATION SOCIO-ECONOMIQUE			
	Entreprise et secteur d'activité	Année(s) (initiale)	Effectif	Durée de réalisation de l'II	Durée de l'amortissement de l'II	COÛT EXOGENE	COÛT ENDOGENE	temps passé	valorisation à la CHVACV	II TOTAL	II total par personne	Amortissement annuel moyen total	Amortissement annuel par personne	RATIOS (base annuelle)		total entreprise ou entité par personne et par an	Valeur ajoutée sur coûts variables (VA/ CV) initiale	VA/ CV initiale par personne	RÉDUCTION DES COÛTS CACHÉS (base annuelle)		Contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables initiale	R1 = $\frac{\Delta \text{VA/ CV}}{\text{II}} \text{ (personne/an)}$	TAUX RENTABILITE GLOBALE	VITESSE RETOUR SUR INVESTISSEMENT de l'II (base annuelle)
														II / coûts cachés initiaux	Variation VA/ CV				Δ VA/ CV moyenne annuelle	Δ VA/ CV annuelle par personne				
			années		k€	h		$\frac{\text{HxV}}{1000}$	G+I	J/D	J/F	L/D	L/P	T/R	P/D	R/D	T/D	€	%	k€	mois			
A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P	Q	R	S	T	U	V	W	X	Y
3	Adm. Emploi DRM	2002	73	2,5	5	196	540	21	217	2,98	43,4	0,60	2,01	19,8	2158	29,6	2612,8	35,8	517	7,08	38,9	1190	300	1,01
4	Banque	1985	181	1	3	57	5780	110	167	0,92	55,6	0,31	2,06	31	2700	14,9	5450	30,1	1690	9,34	19	3039	1523	0,39
5	Brische P.	1984	112	1	3	75	2950	47,2	122	1,09	40,7	0,36	1,88	35	2164	19,3	4671	41,7	1635	14,60	16	4014	1513	0,30

© ISEOR 2007

La partie de gauche de cette figure fait apparaître le « coût de l'investissement incorporel » en calculant le ratio suivant : investissement incorporel divisé par les coûts cachés initiaux. La deuxième partie du tableau met en évidence la création de valeur ajoutée par recyclage des coûts cachés. Ces calculs permettent comme pour les investissements corporels, d'obtenir le taux de rentabilité global de l'investissement incorporel, ainsi que sa vitesse de retour sur investissement.

CONCLUSION DU CHAPITRE 4

Nous avons montré dans ce chapitre que le modèle de contrôle de gestion socio-économique recouvre plusieurs dimensions : l'évaluation des activités au moyen du modèle de coût-valeur des activités, un modèle de contrôle de gestion couplé à des outils de gestion du temps, ses conséquences sur la préparation budgétaire, les outils du management socio-économique et leur insertion dans le modèle de contrôle de gestion socio-économique, ainsi que l'étude de la rénovation du calcul du retour sur investissement de l'investissement incorporel. Dans ce modèle, les outils sont certes primordiaux mais ils ne doivent pas prendre le pas sur la mise en valeur du facteur humain car un « *bon* » outil de gestion est avant tout un outil compris et utilisé de façon efficace.

Ce modèle propose de consolider l'information socio-économique en créant une banque de données économiques dynamique sur les actions et les évolutions.

Le modèle de contrôle de gestion socio-économique permet également une analyse du partage de la fonction de contrôle de gestion entre spécialistes et opérationnels. En effet, quatre rôles sont proposés au contrôleur de gestion : celui d'**authentification** des informations dans lequel le spécialiste donne son avis sur la pertinence des impacts financiers et se porte garant vis-à-vis des décideurs ; celui de **formation et d'assistance** à la demande des utilisateurs ; celui de **vigilance économique** permanente et périodique **et celui de conseil en gestion économique**, en proposant et recommandant des actions pour atteindre les résultats prévus et pour recycler les coûts cachés, recommander des indicateurs pour piloter les plans d'actions prioritaires, les investissements, et les recyclages de coûts cachés. En outre, le contrôleur de gestion a pour rôle dans le processus, de convaincre les opérationnels, de faire valider la mesure des coûts cachés en donnant au contrôle de gestion un rôle de synchronisation dans la décentralisation, et une fonction de conservation du patrimoine d'informations économiques (base de données) et de normaliser les indicateurs, c'est-à-dire en leur donnant une certaine lisibilité.

Ce modèle souhaite tendre vers une compatibilité entre système d'informations financières, méthodes de « reporting » fiscal et reporting vis-à-vis de l'actionnaire, convaincre les responsables opérationnels de l'utilité de présenter un reporting utilisant les mêmes informations que le système de pilotage. Il induit donc un changement dans le **rôle des opérationnels** qui se traduit par une évaluation permanente à tous les niveaux hiérarchiques des décisions de pilotage, de la concertation hiérarchique et de la tenue des tableaux de bord de pilotage.

Cette approche mène donc à une nouvelle organisation de l'entreprise de type matriciel puisque chaque personne a un supérieur hiérarchique (= ligne verticale) et un ou plusieurs responsables d'activité (= ligne horizontale) dont les rôles s'imbriquent.

Le modèle de contrôle de gestion socio-économique que nous venons d'aborder, nous nous proposons de le tester dans nos différents terrains d'observation scientifique dans la deuxième partie de notre travail de recherche afin de réaliser la validation empirique ou non, des variables que nous venons de mettre en évidence.

DEUXIEME PARTIE : LE ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION ET SES OUTILS

CHAPITRE 5 -...RESULTATS D'EXPERIMENTATION CAS 1 : CONTRIBUTION A LA MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE GESTION DES ACTIVITES INTEGRE	151
CHAPITRE 6 - RESULTATS D'EXPERIMENTATION CAS 2.....	205
CHAPITRE 7 -..... RESULTATS D'EXPERIMENTATION DES 5 MINI-CAS : MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE	233
CHAPITRE 8 -..... INTERPRETATION ET DISCUSSION : EVOLUTION DU ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION	271

**CHAPITRE 5 - RESULTATS D'EXPERIMENTATION CAS 1 :
CONTRIBUTION A LA MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE
GESTION DES ACTIVITES INTEGRE**

5.1. DESCRIPTION DU SYSTEME	152
5.2. DESCRIPTION DES OUTILS.....	165
5.3. RESULTATS ET PREMIERS IMPACTS D'EXPERIMENTATION D'UN CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE : ANALYSE ET PRISE DE DECISION.....	180
CONCLUSION DU CHAPITRE 5	201

Le quatrième chapitre a mis en évidence que le contrôle de gestion socio-économique repose sur le principe d'auto-contrôle de gestion qui sensibilise les acteurs à la dimension économique de leur pratique professionnelle. Ce contrôle de gestion requiert une évolution du système d'informations qui évolue vers une capacité de l'entreprise à stimuler des comportements efficaces chez ses membres, à partir d'informations stimulantes, dans le but d'atteindre les objectifs collectifs de l'organisation. Ce concept permet la synchronisation des actions, qui semble être une source essentielle de l'efficacité et de la performance des entreprises. Ce modèle est couplé à des outils de gestion du temps et propose une évolution des outils et procédures, du calcul des coûts et des budgets. Nous nous proposons de valider ou non, empiriquement, ces principes dans le premier cas d'expérimentation.

Nous avons montré dans le quatrième chapitre ce qu'était le modèle général de contrôle de gestion socio-économique et plus particulièrement l'articulation des outils dans le contrôle de gestion socio-économique ; nous abordons dans ce cinquième chapitre les résultats de l'expérimentation de fiches d'activité polyvalentes, de fiches d'ordonnancement par opération, du calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, du calcul du coût-valeur de certaines activités, de l'alimentation de la nomenclature des activités, de l'établissement de balances économiques pour des projets d'investissement matériel et immatériel, ainsi que l'établissement de plans d'action budgétés.

Après la description du système, dans le paragraphe 5.1, nous décrivons dans le paragraphe 5.2 les outils de contrôle de gestion utilisés dans cette organisation, puis dans le paragraphe 5.3 les résultats et premiers impacts d'expérimentation du contrôle de gestion socio-économique.

5.1. DESCRIPTION DU SYSTEME

Le début de la mise en place du contrôle de gestion socio-économique dans cet organisme remonte à 1977. Au départ, il s'agissait principalement d'établir d'une nomenclature des activités avec saisie des temps dans des fiches d'activités polyvalentes manuelles. Puis, le système s'est amélioré jusqu'en 1992, date à laquelle la nécessité d'un contrôle de gestion plus poussé s'est faite ressentir et la décision a été prise de créer un poste de contrôleur de gestion. En 1999, lors de notre arrivée, il existait donc des éléments de contrôle de gestion socio-économique mais **pas de système intégré**, au sens où ces différents éléments de contrôle de gestion disparates n'étaient pas consolidés au niveau global de l'organisme.

Notre rôle en tant que contrôleur de gestion a été de contribuer à la mise en place d'un système intégré et d'aider les différentes catégories d'acteurs à comprendre et à utiliser le système dans lequel ils évoluaient.

Dans le paragraphe 5.1.1 nous abordons la description du fonctionnement du système intégré de coût-valeur des activités. Le paragraphe 5.1.2 est consacré au principe de gestion des comportements. Le paragraphe 5.1.3 est dédié à l'analyse des missions et des rôles du contrôleur de gestion dans ce système.

5.1.1. DESCRIPTION DU FONCTIONNEMENT DU SYSTEME INTEGRE « COUT-VALEUR DES ACTIVITES »

Nous avons montré dans le quatrième chapitre que le système général de contrôle de gestion socio-économique regroupe toutes les méthodes et outils du management socio-économique, qui contribuent à maîtriser les ressources et assurer la survie-développement de l'organisation et l'amélioration durable de ses performances économiques et sociales. Le tableau ci-dessous synthétise les outils utilisés dans cette organisation et pour chacun d'entre eux, les acteurs concernés.

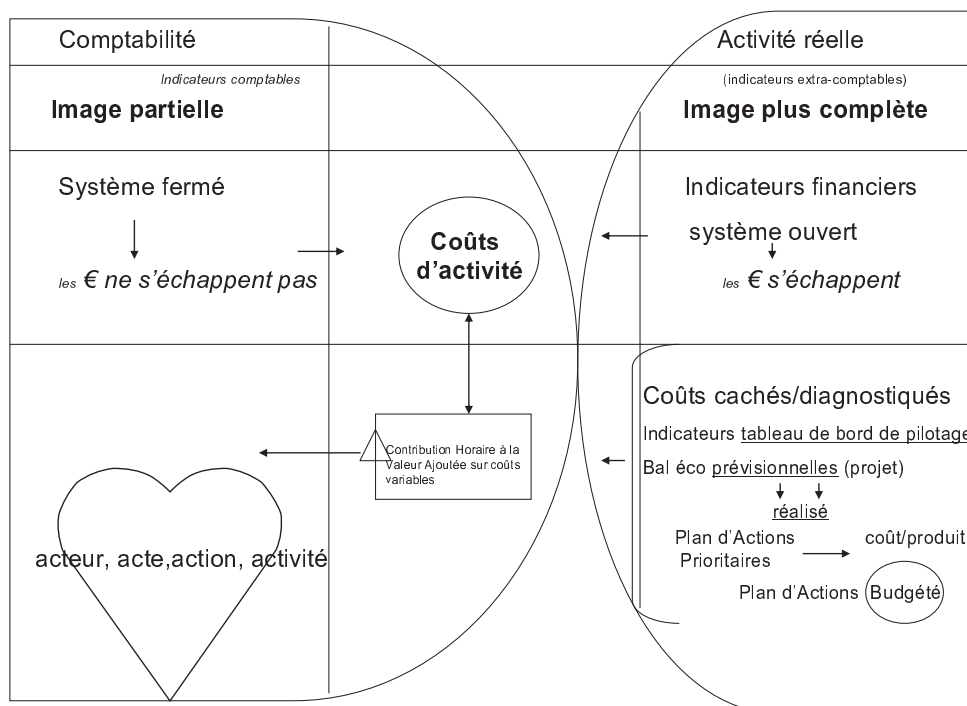
Tableau 9 : Tableau récapitulatif des outils du management socio-économique de maîtrise des ressources et acteurs concernés (Cas 1)

Acteurs Outils	Direction	Responsable d'activités	Responsable opérationnel	Contrôleur de gestion	Opérationnel
Nomenclature d'activités	X	X	X	X	X
Fiches activités polyvalentes	X	X	X	X	X
Fiches ordonnancement par opération		X	X		X
Contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables	X	X	X	X	X
Balances économiques	X	X	X	X	X
Contrat d'activité périodiquement négociable	X	X	X	X	X
Plan d'actions prioritaires	X	X	X	X	X
Plan d'action budgété	X	X	X	X	X
Coût-valeur des activités	X			X	
Tableau de bord de pilotage	X	X	X	X	X
Grille de compétences	X	X	X	X	X

Dans ce premier cas d'expérimentation, il existe deux volets : le premier, c'est celui de l'analyse économique du passé qui comprend trois phases : la préparation du coût des activités réalisées et la fiabilisation des informations de la comptabilité générale, la sortie informatique des divers états du coût des activités et l'analyse de la rentabilité socio-économique des principales activités. Le deuxième c'est l'analyse économique prévisionnelle. Ces deux volets se déclinent en différents outils et indicateurs dont la liste se trouve en annexe 1.

Dans cette organisation, le fonctionnement du système intégré de coûts-valeurs des activités repose sur : une nomenclature des activités alimentée par chaque acteur de l'organisation, une saisie des temps par chacune des personnes, la valorisation financière du temps humain par le calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables et l'identification des coûts variables propres à chaque activité. Le fonctionnement de ce système de coût-valeur des activités est résumé dans la figure suivante.

Figure 15 : Système d'alimentation des coûts d'activité



Cette figure 15 résume comment est alimenté le système des coûts-valeurs des activités dans ce premier cas d'expérimentation: une partie provient de la comptabilité générale (colonne de gauche) qui donne une image partielle, du fait que c'est un système fermé de par le phénomène de « boîte noire »⁶⁰⁸ et une autre partie résulte de l'activité réelle (colonne de droite) qui donne une image plus complète puisqu'il s'agit d'un système ouvert qui, par le diagnostic des coûts cachés et

⁶⁰⁸ Algoud J-P, *Systémique. Vie et Mort de la Civilisation Occidentale*, éditions L'interdisciplinaire 2002, p. 35.

l'utilisation d'outils, ouvre davantage la boîte noire. Dans ce système, l'acteur est conceptuellement placé au cœur de l'action, de l'activité.

Ce système regroupe plusieurs processus : celui de la planification-programmation et celui du pilotage des activités que nous abordons dans les paragraphes suivants.

Le processus de planification-programmation

En début de semestre, le processus de planification prévisionnelle semestrielle permet d'affecter les personnes aux activités. Il permet d'obtenir une première version des fiches d'activités polyvalentes **prévisionnelles** effectuées **par chaque acteur**. Ces fiches correspondent aux engagements pris et permettent d'évaluer les besoins en temps pour réaliser les activités décidées et formalisées dans le plan d'actions prioritaires du semestre. Nous retrouvons ici le **principe de responsabilisation et de contractualisation** exposés dans le quatrième chapitre.

Cette première version des fiches d'activités polyvalente **prévisionnelles** se poursuit par l'évaluation du plan d'actions prioritaires du semestre précédent et à la préparation du plan d'actions prioritaires du semestre suivant. Cette évaluation permet, en fonction des temps disponibles de tous les acteurs, de valider le plan d'actions prioritaires du semestre à venir, notamment du fait du report de certaines activités non réalisées du semestre précédent. Ceci aboutit à une deuxième version des fiches d'activité polyvalentes individuelles prévisionnelles corrigées, qui est analysée dans une réunion collective semestrielle réunissant tous les acteurs de l'organisme sans exception, ce qui permet un certain gain de temps pour faire apparaître les surcharges et les sous charges par équipe et prendre des décisions de transfert d'activités, de coopération transversale entre équipes, d'ajout de ressources ou même de report de certaines activités. Une fois ces décisions prises, une version **calibrée** est obtenue, c'est-à-dire plus en adéquation avec la stratégie, des fiches d'activité polyvalente individuelles et du plan d'actions prioritaires. Nous retrouvons ici le concept **de couplage stratégie-contrôle de gestion**. En outre, ce système crée des engagements entre les acteurs internes et permet ainsi de formaliser les relations interpersonnelles.

La planification est complétée par la **programmation** : une fois établie la version calibrée des activités prévues, celles-ci sont **programmées** c'est à dire fixées dans les agendas avec toutes les parties prenantes. Toutefois, dans un contexte d'environnement turbulent qui caractérise actuellement le contexte extérieur d'évolution des organisations, il est nécessaire d'affiner chaque mois, la programmation des activités récurrentes, compte tenu des retards de réalisation des activités ou de l'apparition de nouvelles activités. Il s'agit donc d'un système de planification rigoureuse, mais qui comporte une souplesse d'utilisation.

Nous abordons dans le paragraphe suivant le processus de réalisation des activités.

Le processus de réalisation des activités

Une fois que les activités décidées dans le processus de planification-programmation sont identifiées, les responsables d'activités sont désignés, en fonction des informations contenues dans leur fiche d'activités polyvalentes et pour certaines activités sensibles, en fonction également des compétences disponibles. Intervient alors **le responsable d'activité, qui** a un rôle prépondérant : au **début du semestre**, il assure la planification de l'activité dont il a la responsabilité et organise des concertations internes et externes, avec les personnes affectées à son activité et leur responsable hiérarchique, afin d'identifier les temps nécessaires, puis il élabore la ou les fiche(s) d'ordonnement par opération de l'activité dont il assure le pilotage (voir chapitre 4 p.140).

En cours de semestre, il s'assure que l'activité est réalisée dans les limites du coût, de la qualité et dans les délais impartis, en analysant les temps passés du mois courant et les temps cumulés depuis le début du pilotage opérationnel des activités solvables. Il analyse les écarts importants avec les prévisions, puis prend les décisions de planification-programmation des prochains mois, en s'assurant que les retards de réalisation pourront être résorbés avant la fin du pilotage opérationnel de l'activité solvable. Dans le cas contraire, il en réfère à son supérieur hiérarchique qui arbitre avec la direction. Le responsable d'activité a la particularité de ne pas avoir de lien hiérarchique avec les acteurs affectés à son activité. Il y a donc une **imbrication des rôles de responsables hiérarchiques et de responsables d'activités. Par exemple, pour une même activité** d'ampleur importante, un responsable d'activité peut travailler avec quatorze acteurs sans responsabilité hiérarchique et quatre responsables hiérarchiques, ces derniers pouvant être par ailleurs collaborateurs sans responsabilité hiérarchique dans d'autres activités. Nous retrouvons là l'organisation matricielle exposée dans le quatrième chapitre et l'application du principe d'auto-contrôle de gestion. Toutefois, pour que le système fonctionne au niveau global de l'organisme, il est **nécessaire** que les **activités pilotées** par les **auto-contrôleurs de gestion** soient **fédérées** par le **contrôleur de gestion fonctionnel**. Ainsi, à la fin de chaque mois, les responsables d'activités font parvenir au contrôleur de gestion fonctionnel, le résultat du pilotage de leurs activités appelé par convenance « avances clients » qui est, en fait, l'analyse des écarts entre les temps alloués au début de l'activité, les réalisations déjà effectuées et celles restant à faire. Les « avances clients » sont enregistrées en comptabilité par le contrôleur de gestion pour améliorer la qualité du système d'information comptable sur lequel s'appuie la direction pour prendre des décisions stratégiques. Pour ce faire, le chiffre d'affaires est corrigé, en déduisant la partie du chiffre d'affaires correspondant aux prestations non réalisées.

Dans le contrôle de gestion socio-économique, l'outil de base du «coût-valeur» des activités est la fiche d'activités polyvalentes individuelle. L'imputation des temps par chaque acteur dans cette fiche se réalise par destination plutôt que par nature, comme nous l'avons exposé dans le quatrième chapitre, ce qui constitue une profonde mutation puisque, généralement, c'est l'un des

défauts les plus fréquemment rencontrés lors de la mise en place de contrôle de gestion par activité. Ceci s'explique par la volonté de **mettre en évidence la valeur ajoutée** dégagée **par les acteurs internes pour les acteurs externes** ; il existe donc une réelle polarisation du contrôle de gestion socio-économique sur le produit fait **pour des clients** ; c'est pourquoi il est utile d'imputer les temps par destination plutôt que par nature de l'activité. Dans ce type de contrôle de gestion, la frontière interne-externe est par conséquent centrale. Cela nous conduit à la comparaison avec la méthode « *activity based costing* », davantage tournée vers l'externe dont les outils, ne sont pas les mêmes, mais dont l'orientation est proche. En fait, le contrôle de gestion socio-économique est une méthode « *activity based costing* » imbriquée dans une méthode plus globale. Ceci sera développé dans le huitième chapitre.

Les fiches d'activités polyvalentes individuelles de tous les acteurs sont consolidées dans la fiche d'activités polyvalentes générale, ou macro-fiche d'activités polyvalentes, qui constitue une base de données des « coûts-valeurs » des activités de tout l'organisme. Le contrôleur de gestion fonctionnel étant chargé de la fiabilité des informations enregistrées dans cette base de données, il met à jour la nomenclature sur proposition des acteurs opérationnels. En effet, ayant une bonne connaissance des activités existantes dans l'ensemble de l'organisation, il aide les opérationnels, qui sont force de proposition, à imputer leurs temps sur les adéquates lignes de la nomenclature d'activités.

Toutes les activités de l'organisme sont répertoriées dans une nomenclature (cf. Figure 16) qui identifie plusieurs segmentations dont les plus courantes sont : la **gestion interne**, qui regroupe toutes les activités centrées sur l'animation des personnes, les **missions internes-développement**, qui sont des missions de création de potentiel qui ne sont pas immédiatement solvables mais qui, à terme, vont créer de la valeur. A titre d'exemple, nous pouvons citer le développement des collaborations avec l'étranger.

Figure 16 : Extrait de la nomenclature d'activités (cas 1)

- 1 GESTION INTERNE (DES EQUIPES)**
- 1.1 Direction et encadrement
- 1.2 Gestion prévisionnelle du Personnel
- 2 MISSIONS INTERNES-SECURITE**
- 2.1 Secrétariat général
- 2.2 Informatique
- 2.3 Comptabilité-contrôle de gestion
- 2.4 Procédures sécurité
- 3 MISSIONS INTERNES-DEVELOPPEMENT**
- 3.1 Investissement Contrôle de gestion
- 3.2 Manuel de formation commercial
- 3.4 Manuel de formation comptabilité-contrôle de gestion
- 4 DEVELOPPEMENT COMMERCIAL (DEVCOM)**
- 4.1 Devcom entreprise A
- 4.2 Devcom entreprise GI
- 4.3 Devcom entreprise PA
- 4.4 Devcom entreprise SCH

Dans le contrôle de gestion socio-économique, les outils du management socio-économique que sont la gestion du temps, le plan d'actions stratégiques internes-externes, les plans d'actions prioritaires, les contrats d'activité périodiquement négociable, les tableaux de bord de pilotage, les grilles de compétences, sont imbriqués. Derrière chacun d'eux est stipulé le **concept d'acteur**⁶⁰⁹ ainsi, l'appellation correcte devrait être : gestion du temps des acteurs, grille de compétence des acteurs, tableau de bord de pilotage des activités et des acteurs. Cette notion d'acteur est primordiale dans le système de contrôle de gestion socio-économique puisque les acteurs ont des capacités de production qui déploient des actes en actions. Ces derniers constituent des activités.

Ce système de pilotage des activités présente l'intérêt de s'efforcer de réduire les imprévus par un pilotage en début de semestre, pour que la mise en place s'opère de la meilleure façon possible, puis, en cours de semestre pour corriger le plus possible les écarts et ne pas attendre la fin du

⁶⁰⁹ Crozier M, Friedberg E., *L'acteur et le système*, Ed. Du Seuil, Collection Points Politiques 1981, 500 p.

semestre pour réagir, car les leviers d'action sont alors plus difficiles à trouver pour calculer le coût final et s'assurer de la réalisation des objectifs fixés. Toutefois, ce système laisse la place à certains aléas et imprévus, ce qui le rend souple et confortable à utiliser.

Après avoir abordé la description du fonctionnement du système intégré «coût-valeur des activités», nous développons dans le paragraphe suivant la notion de valeur ajoutée dans ce système de contrôle de gestion.

5.1.2. LA NOTION DE VALEUR AJOUTEE

Dans le contrôle de gestion socio-économique mis en place dans cet organisme, les deux ressources essentielles pour créer de la valeur ajoutée sont le temps et les compétences des acteurs, l'activité étant la combinaison de ces deux ressources et les produits, celle des activités.

Il existe une distinction entre les activités dites solvables, directement vendues à des clients externes avec un prix, et les activités dites non solvables qui ne sont pas directement vendues à un client externe avec un prix, mais livrées à des clients internes amont. Nous retrouvons à ce stade les **deux grandes familles d'activité** évoquées dans le quatrième chapitre lors du repérage des temps d'activités, qui se distinguent en activités cachées à l'externe et celles semi-visibles à l'externe, correspondant peu ou prou aux « activités fonctionnelles », puis en activités semi-visibles et celles visibles à l'externe correspondant aux « activités opérationnelles ».

Dans cette conception du contrôle de gestion, qui se caractérise par une forte décentralisation à tous les niveaux de l'organisme, pour dégager de la valeur ajoutée, il est nécessaire de synchroniser les actes de tous les auto-contrôleurs de gestion par la direction, l'encadrement et le contrôleur de gestion fonctionnel. Ceci nous conduit à développer dans le paragraphe suivant la notion d'investissement complet.

La notion d'investissement complet

Dans le contrôle de gestion socio-économique, chaque investissement possède un mélange de composant matériel et de composant incorporel qui se décline en trois sortes : le temps de lancement du projet, l'acquisition de savoir-faire externe, la sous-productivité liée à l'apprentissage

mais qui se transformera en gains de productivité une fois la période d'apprentissage passée⁶¹⁰. Très souvent, le premier, est évalué potentiellement en terme de retour sur investissement mais le second est ignoré or, un matériel à haute technicité ne pourra effectivement avoir un retour sur investissement s'il n'est pas accompagné de formation, d'évaluation et de mise en œuvre...

Dans ce premier cas d'expérimentation, le rôle du contrôleur de gestion est de rappeler ces trois composants et de veiller à ce qu'ils soient mis en œuvre à chaque investissement immatériel par les auto-contrôleurs de gestion.

5.1.3. PILOTAGE DE L'INVESTISSEMENT INCORPOREL

Pour garantir la permanence des effets d'un investissement incorporel, il est nécessaire de piloter ce dernier et le modèle de contrôle de gestion socio-économique propose à cette fin plusieurs outils : le tableau de bord de pilotage⁶¹¹, le contrat d'activité périodiquement négociable⁶¹², le plan d'actions prioritaires et la balance économique prévisionnelle.

Nous avons vécu les effets négatifs du non pilotage de l'investissement incorporel, lorsque nous étions responsable grands comptes dans un groupe agro alimentaire de 1996 à 1998. En effet, la décision de mettre en place un nouveau système informatique de gestion des approvisionnements et des stocks avait été prise en 1997, par le siège, sans concertation préalable avec les utilisateurs des différentes filiales du groupe. La mise en place a donc été présentée comme un investissement primordial, et imposée aux utilisateurs sans mesure d'accompagnement. Deux ans plus tard, le siège a réalisé une étude de rentabilité qui a démontré que seuls 5% des utilisateurs l'employaient du fait qu'il ne correspondait pas à leurs besoins et perturbait même le bon fonctionnement des autres fonctionnalités. En fait, ce logiciel avait pour mérite de réguler un grand nombre de problèmes récurrents pour les utilisateurs, mais comme ses fonctionnalités n'avaient pas été explicitées et sa mise en place non pilotée, il a été perçu comme un investissement inutile et a été abandonné définitivement. Ainsi, nous retrouvons bien la carence des trois éléments constitutifs de la part incorporelle de l'investissement corporel. En effet, le temps de lancement du projet, l'acquisition de savoir-faire externe, la sous-productivité liée à l'apprentissage ont été négligés, ce qui a conduit au rejet du logiciel par les utilisateurs.

Ceci nous amène à nous intéresser à la notion de gestion des comportements.

⁶¹⁰ Savall H., Zardet V., *Le concept de coût-valeur des activités. Contribution de la Théorie socio-économique des organisations*, Revue Sciences de Gestion Avril 2008 – Management Sciences – Ciencias de Gestión - France

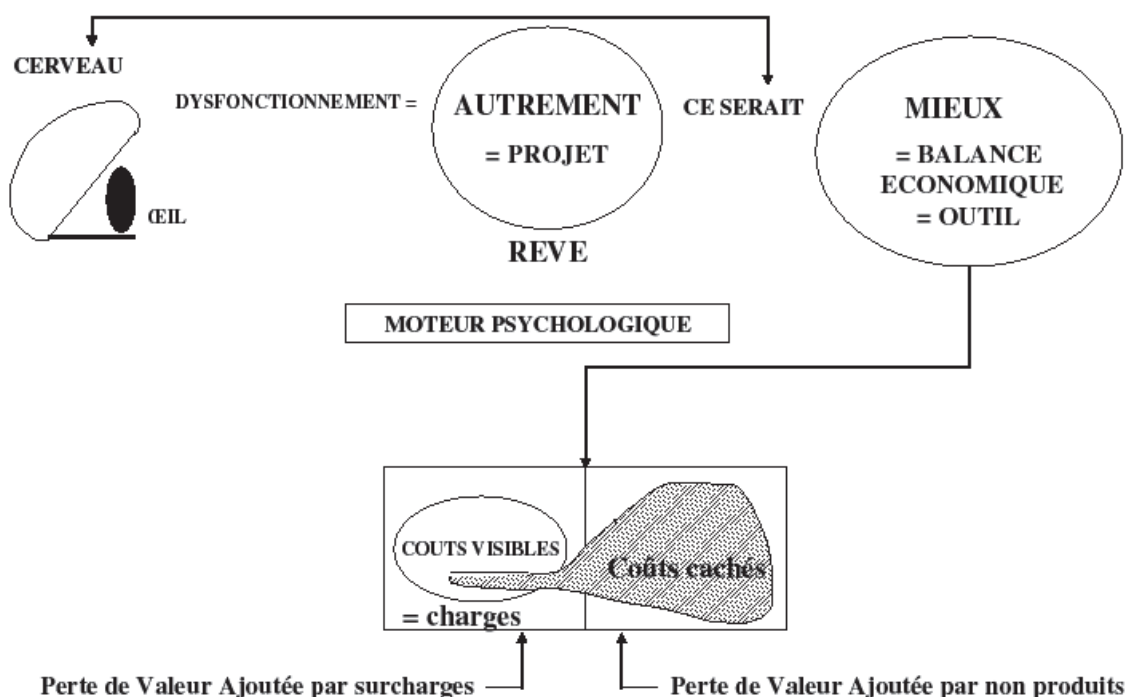
⁶¹¹ Savall H., *Enrichir le travail humain*, Thèse complémentaire, Université PARIS IX Dauphine, 1974, publiée Dunod, Paris, 1975, traduit en espagnol, Techniban, 1977 et en anglais, Oxford university Press 1981, IAP (EU), 2010.

⁶¹² Savall H., *Reconstruire l'entreprise*, Dunod, Paris, 1979.

5.1.4. PRINCIPE DE GESTION DES COMPORTEMENTS

Le système de contrôle de gestion socio-économique se caractérise par une logique d'auto-contrôle de gestion décentralisé à tous les niveaux de l'organisme, mais qui est synchronisé comme le résume la figure 17.

Figure 17 : Logique de l'auto-contrôle de gestion décentralisé synchronisé



Pour la mise en place d'un système de coût-valeur des activités, il est nécessaire de motiver et convaincre les acteurs réticents et freiner ceux qui sont impatient. Ceci exige un réflexe stratégique afin de démontrer le bien fondé du système et de dialoguer avec les acteurs, pour ajuster les propositions à leurs attentes ; le contrôleur de gestion y joue un rôle très important que nous verrons dans la partie « résultats » de ce chapitre. Il est donc nécessaire d'analyser le « *moteur psychologique* » des acteurs pour s'assurer que leur comportement ira dans le sens des objectifs fixés (centre de la figure 17). Cette analyse met en évidence que les acteurs développent des réflexes de détection des dysfonctionnements (partie gauche de la figure 17) et proposent des actions de régulation afin d'éviter la non création ou la perte de valeur ajoutée (partie basse de la figure 17). Ils rêvent par conséquent de travailler autrement (partie centrale de la figure 17). Le contrôleur de gestion, la hiérarchie et la direction ayant pour mission de s'assurer que toutes ces propositions se réalisent dans le sens de la stratégie globale de l'organisme, une balance socio-économique (partie droite de la figure 17) intégrant les coûts-performances cachés est établie.

Cette figure 17 met donc en évidence la logique d'auto-contrôle de gestion décentralisé au niveau de chaque acteur et synchronisé par la hiérarchie, la direction et le contrôleur de gestion. Cela nous amène à nous intéresser aux missions et aux rôles du contrôleur de gestion, que nous abordons dans le paragraphe suivant.

5.1.5. LES MISSIONS ET ROLES DU CONTROLEUR DE GESTION

Les missions du contrôleur de gestion dans ce premier cas d'expérimentation sont de deux ordres : celles qui concernent la supervision comptable (paragraphe 5.1.5.1) et celles de contrôle de gestion qui font l'objet du paragraphe 5.1.5.2.

5.1.5.1. LES MISSIONS DE SUPERVISION COMPTABLE

La supervision des activités du service comptabilité est organisée selon un calendrier déterminé et validé par la direction. Elle porte sur : la supervision de la comptabilité fournisseurs, de la trésorerie, l'enregistrement des déclarations sociales et des « avances clients ». Une fois ce travail de vérification comptable effectué, le contrôleur de gestion prépare le rendez-vous mensuel avec la direction pour faire le point sur la situation économique de l'entité, à partir de l'étude de la balance générale et des soldes intermédiaires de gestion, ainsi que des ajustements extracomptables tels que la prise en considération de factures fournisseurs non encore parvenues, mais qui constituent une charge à payer. Ceci s'effectue à l'aide des devis envoyés préalablement par les fournisseurs, qui permettent de faire apparaître un résultat mensuel, de comprendre sur quelles informations très précises se base le rendez-vous de la situation économique mensuelle, et de mettre en évidence l'aménagement de certains dispositifs, afin d'améliorer le plus possible l'indicateur économique synthétique transmis à la direction, en vue d'éclairer ses choix en matière de prise de décision.

Le préalable à un contrôle de gestion fiable dans une organisation de prestations de services, champ de notre première expérimentation, est d'assurer l'exactitude des informations données par la comptabilité générale, ce qui explique que le contrôleur exerce dans un premier temps, un rôle de superviseur. Cela constitue une originalité par rapport au rôle traditionnel du contrôleur de gestion qui dans une grande structure ne supervise pas ces informations.

Dans le quatrième chapitre, nous avons souligné que le contrôle de gestion socio-économique, se fonde sur le constat que les contrôleurs de gestion consacrent un temps important à la comptabilité et à la production d'informations économiques, c'est pourquoi la partie comptabilité clients, depuis

l'établissement jusqu'à l'enregistrement et l'encaissement des factures clients, a été déléguée à l'assistante commerciale, ce qui a permis à son tour au contrôleur de gestion de réallouer ce temps sur d'autres missions et de responsabiliser l'assistante commerciale dans sa pratique professionnelle.

5.1.5.2. LES MISSIONS DE CONTROLE DE GESTION

Nous avons explicité précédemment que le contrôle de gestion socio-économique distingue deux familles d'activité ; nous abordons dans les deux paragraphes suivants, la description du contrôle de gestion des activités solvables et celui des activités non solvables dans ce premier cas d'expérimentation.

Le contrôle de gestion des activités solvables

Au début de l'activité solvable, le responsable d'activité établit le devis de l'activité qu'il pilote et le fait valider par la direction ; une fois validé, ce devis permet d'établir les temps prévisionnels nécessaires qui seront suivis mois par mois. Antérieurement à 2001, toutes les fiches de pilotage des temps mensuels par activité étaient remises au contrôleur de gestion, qui les saisissait dans un tableau synthétique répertoriant ainsi toutes les activités de chacun des intervenants et mettant en évidence toutes les personnes qui avaient travaillé sur une même activité solvable. Cela qui était générateur de temps de traitement pour les responsables et pour le contrôleur de gestion. En 2001, avec l'évolution du nombre d'activités, le besoin de créer une base de données informatique a donné lieu au développement d'un logiciel de bases de données de coût-valeur des activités.

Cette base de données a engendré un nouveau fonctionnement qui consiste à ce que chaque acteur saisisse informatiquement et directement, les temps passés durant le mois écoulé, dans une fiche d'activités polyvalentes pour chaque ligne de nomenclature qui le concerne. Cette saisie s'effectue au plus tard chaque premier lundi du mois, en fonction de normes de temps convenues avec les acteurs au début de l'opération, et définies à partir du devis établi avec le client et les fiches d'organisation concrètes de l'activité. La déclaration n'est donc pas faite *a posteriori* en fonction des aléas rencontrés, mais en fonction du devis établi au démarrage de l'activité.

Le contrôle de gestion des activités non solvables

Jusqu'en 2001, seul le contrôle de gestion des activités solvables était réalisé et permettait un bon pilotage décentralisé pour ce type d'activités, mais il n'existait pas pour les activités dites non

solvables. A titre d'exemple, lorsque l'organisme organisait des manifestations extérieures, il existait une liste d'opérations à effectuer et une chronologie à respecter, mais comme le **budget prévisionnel** d'heures n'était pas établi, il ne s'agissait que d'un constat de consommation d'heures. En outre, cette absence de contrôle de gestion pour les activités non solvables ne permettait pas à la direction de prendre des décisions stratégiques sur ces activités en toute sérénité, alors qu'elles sont primordiales puisqu'elles concernent la création de potentiel et constituent donc un investissement, ni d'avoir une vision globale des activités. En 2001, la direction a donc décidé d'étendre le contrôle de gestion aux autres activités, afin d'examiner les mécanismes de constitution de ces consommations et de mieux analyser les comportements des acteurs. En effet, l'outil fiche d'activités polyvalente était parfois détourné soit involontairement (erreurs d'imputation des temps) soit volontairement par le fait que certains acteurs affectés à la fois à des activités solvables et à des activités non solvables, avaient tendance à répercuter les dépassements de temps réalisés dans les activités solvables sur celles non solvables, puisqu'elles étaient moins pilotées, ce qui faussait le calcul du coût-valeur des activités.

Nous venons de décrire de façon générale le système de contrôle de gestion socio-économique mis en place dans cette structure, dans le paragraphe 5.2), nous insistons sur les outils de contrôle de gestion utilisés dans cette organisation.

5.2. DESCRIPTION DES OUTILS

Les outils utilisés sont de trois sortes : ceux qui favorisent le partage de la fonction contrôle de gestion qui font l'objet du paragraphe 5.2.1). Le paragraphe 5.2.2) analyse les outils de décentralisation du contrôle de gestion, tandis que le paragraphe 5.2.3) expose les outils de calcul du coût-valeur des activités.

5.2.1. OUTILS ET TECHNIQUES FAVORISANT LE PARTAGE DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION

Ces outils se déclinent en deux catégories : les outils de pilotage des activités abordés dans le paragraphe 5.2.1.1 et les outils de communication-coordination-concertation étudiés dans le paragraphe 5.2.1.2.

5.2.1.1. LES OUTILS DE PILOTAGE DES ACTIVITES

Il s'agit de la nomenclature des activités, de la formalisation des besoins, de la fiche d'activités polyvalentes, de la fiche d'ordonnancement par opération et de la grille de compétences.

5.2.1.1.1. LA NOMENCLATURE D'ACTIVITES

La nomenclature d'activités était jusqu'en 2001, une liste d'activités sous « EXCEL » alimentée régulièrement par chaque acteur de l'organisme dès qu'une nouvelle activité était créée. Ce système « artisanal » a vite trouvé ses limites puisqu'une même activité pouvait être créée plusieurs fois et ce logiciel ne permettait qu'une extraction des données informatiques limitée. A partir de 2001, cette nomenclature des activités a été transposée dans un logiciel de base de données « ACCESS » qui palliait ces carences, notamment celle d'identifier pour chaque ligne de la nomenclature d'activité solvable ou non quel était le responsable du contrôle de gestion de l'activité.

Se pose alors la question de la formalisation des besoins dans la mise en place de ce type de logiciel.

5.2.1.1.2. LA FORMALISATION DES BESOINS

Pour développer l'application sous « ACCESS » de la base de données de coût-valeur des activités, nous avons participé à plusieurs réunions avec la direction, le responsable informatique et le technicien informatique, ainsi qu'à des réunions avec les responsables de pilotage opérationnel des activités solvables et toutes les catégories d'utilisateurs.

Cette base de données réunit la fiche d'activités polyvalentes de chaque acteur de la direction jusqu'aux opérationnels, des éléments de la fiche d'ordonnancement qui est établie notamment à partir de la grille de compétences et que nous développons dans les paragraphes suivants.

5.2.1.1.3. LA FICHE D'ACTIVITES POLYVALENTE

La fiche d'activités polyvalente est un outil individuel servant à chaque acteur pour son auto-analyse du temps consacré aux activités du passé, du présent et du futur. Pour le responsable hiérarchique, c'est aussi un outil de gestion du personnel et pour le responsable d'activité, un outil de pilotage de son activité. Un extrait de la fiche d'activités polyvalente du contrôleur de gestion de cet organisme est montré dans la figure suivante.

Figure 18 : Extrait de la fiche d'activités polyvalente du contrôleur de gestion

FICHE D'ACTIVITE POLYVALENTE							
Deuxième semestre 2008							
Réalisé (en heures)							
	CUMUL Réalisé	Jul.	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Dec.
TOTAL	337,00	13,00	12,00	55,00	100,00	66,00	91,00
COMPTA-CONTROLE DE GESTION	151,00	7,00	4,00	37,00	14,00	38,00	51,00
Révision mensuelle	101,00	7,00	4,00	19,00	10,00	26,00	35,00
Clôture annuelle	50,00	0,00	0,00	18,00	4,00	12,00	16,00
INVESTISSEMENT CONTROLE DE GESTION	186	6,00	8,00	18,00	86,00	28,00	40,00
Mise à jour Nomenclature des activités	60	6,00	8,00	10,00	12,00	10,00	14,00
Coût-valeur des activités	126	0,00	0,00	8,00	74,00	18,00	26,00
Prévisionnel							
	TOTAL prév.	Jul.	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Dec.
TOTAL	290,00	16,00	7,00	44,00	81,00	79,00	63,00
COMPTA-CONTROLE DE GESTION	152,00	6,00	1,00	14,00	33,00	48,00	50,00
Révision mensuelle	94,00	4,00	0,00	10,00	26,00	32,00	22,00
Clôture annuelle	58,00	2,00	1,00	4,00	7,00	16,00	28,00
INVESTISSEMENT CONTROLE DE GESTION	138,00	10,00	6,00	30,00	48,00	31,00	13,00
Mise à jour Nomenclature des activités	60,00	10,00	6,00	8,00	2,00	27,00	7,00
Coût-valeur des activités	78,00	0,00	0,00	22,00	46,00	4,00	6,00
HEURES ATTENDUES	288,00						
HEURES REALISEES (ou prévisionnelles)	338,50						
ECART (HEURES DEBIT-CREDIT*)	50,50						

(heures réalisées - heures attendues)

* si négatif : heure de « débit », si positif : heure de « crédit »

Cette figure 18 montre que la fiche d'activités polyvalente se décompose en deux zones : la zone de saisie des temps réalisés (partie haute de la figure 18) qui permet d'analyser les temps réalisés pour chaque ligne d'activité. La deuxième zone est celle de la saisie des temps prévisionnels dans laquelle chaque acteur saisit pour toute activité future, une estimation de temps (partie basse de la figure 18). Cela permet donc d'effectuer une analyse du temps consacré aux activités du passé, du présent et du futur. De plus, comme nous l'avons souligné précédemment, cet outil favorisant le dialogue entre le hiérarchique et son subordonné, il fait apparaître clairement le nombre d'heures de crédit ou de débit pour chaque acteur. (cf. trois dernières lignes à gauche de la figure 18), c'est-à-dire la différence entre le nombre d'heures attendues et celui réalisé.

L'affectation des heures attendues dans la fiche d'activités polyvalentes se fait selon deux catégories : celles dite de gestion-sécurité c'est-à-dire les activités qui sont indispensables à la gestion courante et celles dite de gestion-développement qui relèvent de la préparation de l'avenir comme la création de nouveaux produits...

De plus, nous avons étendu la notion de fiche d'activités polyvalente aux personnes externes qui réalisent une activité pour l'organisme. Ainsi, les personnes qui réalisent de la sous-traitance pour le compte de l'organisme par exemple, réalisent le relevé de leurs temps dans la base de données de coût-valeur des activités car elles ont un impact sur l'analyse économique de l'activité.

Ainsi, mensuellement, les personnes saisissent leurs temps du mois passé ce qui permet une auto-analyse de la structure de l'activité et un auto-pilotage des activités c'est-à-dire une mise à jour des temps prévisionnels futurs, en fonction des temps déjà réalisés, de ceux reportés et de ceux qui n'étaient pas encore connus le semestre précédent.

La fiche d'activités polyvalentes prévisionnelle est mise à jour chaque mois pour intégrer les nouvelles activités et le temps qu'elles requièrent, pour tenir compte des mises à jour des fiches d'ordonnancement par opération et la programmation suite à des retards de réalisations. Ceci permet d'affiner mensuellement la programmation dans l'agenda qui est un élément clé de cette méthode, en s'assurant de la programmation des activités récurrentes, du retard de réalisation d'une activité et de l'insertion de nouvelles activités.

Ceci nous conduit à la notion de fiche d'ordonnancement par opération.

5.2.1.1.4. LA FICHE D'ORDONNANCEMENT PAR OPERATION

Nous avons montré dans le quatrième chapitre l'articulation de la balance économique et de la gestion du temps, puisque les actions inscrites dans la balance économique sont ordonnancées dans la fiche d'ordonnancement par opération, ce qui permet de retranscrire des dates d'actions dans l'agenda. Cette fiche permet également pour toute action complexe, de détailler les actions, affecter les personnes concernées par l'activité et évaluer les temps prévisionnels nécessaires.

Toutefois, pour affecter les personnes aux activités, il est nécessaire de connaître leurs compétences ce qui nous conduit à l'usage des grilles de compétences.

5.2.1.1.5. LA GRILLE DE COMPETENCES

La grille de compétences a un double usage : au niveau individuel elle permet à l'acteur concerné de repérer précisément ses besoins en formation. La consolidation de ces grilles au niveau d'un service favorise l'identification des activités qui peuvent être déléguées et à qui, en cas de surcharge. Pour les responsables de service, elle permet d'élaborer le plan de formation intégrée qui favorise la diffusion de l'apprentissage au sein de l'organisme. Pour illustrer nos propos, voici en exemple, la grille de compétences du service comptabilité-contrôle de gestion.

Figure 19 : Extrait de la grille compétences du service comptabilité-contrôle de gestion (cas 1)

GRILLE DE COMPETENCES		DANS L'ORGANISATION EN DEBUT DE PERIODE																				OBSERVATIONS			
		OPERATIONS EXISTANTES																		SAVOIR-FAIRE PARTICULIERS EXISTANTS					
		DE GESTION SECURITE										DE GESTION DEVELOPPEMENT													
ACTIVITES	ACTEURS	MAJ Banques	relances clients	saisie compla client	saisie compla fournisseur	prépa révision comptable															-coût Valeur des activités	I	J	K	L
	A	■	▣	■	▣	□															▣	■	▣	▣	□
	B	■	■																						

LEGENDE :

<input checked="" type="checkbox"/> Pratique courante maîtrisée	<input type="checkbox"/> Connaissance des principes sans pratique
<input checked="" type="checkbox"/> Pratique occasionnelle ou non entièrement maîtrisée	<input type="checkbox"/> Ni connaissance théorique ni pratique
	<input type="checkbox"/> A réaliser

© ISEOR 1990

La figure 19 ci-dessus montre un extrait de la grille de compétences du service comptabilité-contrôle de gestion. Ainsi, la première colonne identifie les personnes travaillant dans ce service. Puis, pour chacune d'elle et pour chaque activité des deux catégories d'activité, de gestion sécurité

et de gestion développement (cf. les colonnes de la figure 19), un recensement est effectué de leurs compétences. Ce recensement est représenté par des symboles, le carré noir signifiant une pratique courante maîtrisée, le semi-noir, une pratique occasionnelle ou non entièrement maîtrisée (Cf. légende). Ces symboles facilitent la lecture de cette grille ainsi que son interprétation. Ainsi pour l'acteur A, il apparaît qu'il pratique l'activité de gestion courante « Mise à jour des banques » couramment et la maîtrise. La particularité de cet outil est qu'il ne recense pas les compétences d'après non seulement une connaissance théorique, mais également par une connaissance pratique. Nous retrouvons là la notion d'apprentissage organisationnel évoqué dans le troisième chapitre.

Cet outil permet pour chaque acteur de connaître son niveau de compétences et de faire apparaître ainsi les besoins individuels de formation ; il permet également au niveau général d'un service d'identifier à quel degré les activités sont assumées.

Nous venons d'aborder les outils de pilotage des activités, nous décrivons dans le paragraphe suivant, les outils de communication-coordination-concertation.

5.2.1.2. LES OUTILS DE COMMUNICATION-COORDINATION- CONCERTATION

Il s'agit du calendrier du contrôle de gestion des activités solvables, et du calendrier des dates-clés de la comptabilité.

5.2.1.2.1. LE CALENDRIER DU CONTROLE DE GESTION DES ACTIVITES SOLVABLES

Il s'agit d'un planning reprenant les étapes de la procédure contrôle de gestion des activités solvables (1^{ère} colonne du tableau N°2), qui indique une date concertée avec toutes les parties prenantes pour chaque étape de la fiche d'ordonnancement par opération. Cet outil permet de mettre en évidence les personnes concernées par une activité et à quelle période. Ce calendrier a été réalisé pour éviter les retards dans la transmission des éléments d'informations auprès du contrôleur de gestion et de la direction. Toutefois, il est nécessaire que le contrôleur de gestion rappelle avant chaque échéance, les obligations de chacun, afin de permettre une concertation transversale entre les différents acteurs des différents services.

**Tableau 10 : Exemple de calendrier de contrôle de gestion de pilotage
opérationnel des activités solvables (2° Semestre 2007)**

ECHÉANCES	JUILLET	AOUT	SEPTEMBRE	OCTOBRE	NOVEMBRE	DÉCEMBRE
Saisie par chacun de sa Fiche d'Activités Polyvalente	LUNDI 02/07/07	En Fonction de vos départs en congés en tous cas au plus tard le 06/08/07 (avance au 31/07/07)	LUNDI 03/09/07	LUNDI 01/10/07	LUNDI 05/11/07	LUNDI 03/12/07
Verrouillage fiches d'activités polyvalentes	VENDREDI 06/07/07		VENDREDI 07/09/07	VENDREDI 05/10/07	VENDREDI 09/11/07	VENDREDI 07/12/07
Avances Clients par les responsables de chantiers de recherche-intervention	LUNDI 09/07/07 (avance au 30/06/07)		LUNDI 10/09/07 (avance au 31/08/07)	LUNDI 08/10/07 (avance au 30/09/07)	LUNDI 12/11/07 (avance au 31/10/07)	LUNDI 10/12/07 (avance au 30/11/07)

5.2.1.2.2. LE CALENDRIER DES DATES-CLES DE LA COMPTABILITE

Cet outil de Coordination-coopération-concertation est le même que celui du contrôle de gestion des activités solvables (Cf. tableau 10), il possède les mêmes finalités mais est destiné au service comptabilité contrôle de gestion, afin de formaliser et dater ses relations interpersonnelles avec ses clients internes (Cf. tableau 11 ci-après).

Tableau 11 : Extrait du tableau de programmation des dates-clés du contrôle de gestion et la comptabilité (1^o Semestre 2006)

		Acteurs	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN
BANQUES (Tous les Ve soirs)	Remise compte (m-1) +(m) à HS	A						
	Révision	A						
	Edition rapprochement bancaire	B						
TVA ET AUTRES IMPOTS ET TAXES (2ème Ve du mois)	Envoi	A				27/04/06		14/06/06
	Visa (2ème Ve du mois)	C						
	Prépa.déclaration	A						
CALCUL DU COUT DES ACTIVITES COMPLET	Visa définitif avant présentation	C						
	2ème préparation avant présentation	A						
	1er visa pour correction/CES	C						
	Préparation du dossier	A						
MAJ DE LA NOMENCLATURE	Visa et accord pour MAJ	C						
	Préparation du dossier	A						
PROCEDURE CDG	Saisie écriture avance clients en compta	A						
	MAJ Tableau des avances clients	A						
	Contrôle de toutes les avances clients	A						
	Verrouillage FICHE D'ACTIVITÉS	A						

		Acteurs	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN
	POLYVALENTE							
	Contrôle que toutes les FICHES D'ACTIVITÉS POLYVALENTES sont faites	A						
SITUATION (Cptable) MENSUELLE (vers le 15 du mois)	RDV HS + CES							
	Prépa avances clients	A						
	Révision comptes 4,5, 6 et 7	A						
	Edition GL BAL générale + tiers	B						
	MAJ de la compta	B						

La première colonne du tableau 11 regroupe les activités du service de comptabilité-contrôle de gestion, la deuxième indique les différentes étapes pour mener à bien l'activité, communément appelées unités opérationnelles. La troisième colonne identifie la personne concernée pour chaque unité opérationnelle ce qui permet d'identifier les clients internes de chaque acteur. Les six dernières colonnes sont consacrées à l'indication précise des dates de programmation des différentes activités pour une période de 6 mois. Ces dates sont fixées en concertation avec les acteurs concernés, ce qui permet une programmation rigoureuse et anticipée au début du semestre tout en respectant une certaine souplesse d'utilisation en fonction des différents emplois du temps des acteurs concernés.

Après avoir étudié les outils et techniques favorisant le partage de la fonction contrôle de gestion, nous exposons dans le paragraphe 5.2.2, les outils de décentralisation du contrôle de gestion.

5.2.2. LES OUTILS DE DECENTRALISATION DU CONTROLE DE GESTION

Nous avons exposé dans le quatrième chapitre les outils de décentralisation du contrôle de gestion que sont le plan d'actions prioritaires, le contrat d'activité périodiquement négociable et le tableau de bord de pilotage stratégique. Nous développons dans les paragraphes suivant ces outils dans le premier cas d'expérimentation.

5.2.2.1. LE PLAN D' ACTIONS PRIORITAIRES

Le plan d'actions prioritaires de l'entité désigne l'ensemble des actions à mettre en œuvre pendant un semestre pour atteindre les objectifs prioritaires de la période. Il a deux origines : le plan stratégique pluriannuel qui identifie sur un horizon de trois ans les objectifs de la stratégie interne et de la stratégie externe, et le diagnostic des dysfonctionnements et des coûts cachés à partir duquel des actions prioritaires d'innovation socio-économique sont décidées. Ainsi, chaque fin de semestre le plan d'actions prioritaires du semestre écoulé est évalué en équipe, pour identifier le degré de réalisation des actions prioritaires et mettre en évidence celles qui sont différées ou annulées. Une fois cette évaluation effectuée dans tous les services de l'organisme, le plan d'actions prioritaires du semestre à venir est élaboré. Puis, lors d'une réunion qui regroupe tous les services, une consolidation de tous ces plans d'actions prioritaires est effectuée pour analyser transversalement et collégialement, le degré de réalisme de ces plans d'actions prioritaires et de tenir compte d'éventuelles activités supplémentaires, ce qui donne lieu à une deuxième version corrigée des plans d'actions prioritaires validée par la direction, qui fixe les objectifs prioritaires du semestre à venir.

Toutefois, pour que ces plans d'actions prioritaires soient effectivement mis en œuvre, il est nécessaire de contractualiser ces objectifs avec les différents acteurs ce qui nous conduit à expliciter dans le paragraphe suivant l'outil, le contrat d'activité périodiquement négociable.

5.2.2.2. LE CONTRAT D'ACTIVITE PERIODIQUEMENT NEGOCIABLE

Le contrat d'activité périodiquement négociable formalise les objectifs prioritaires et les moyens mis à disposition, pour chaque acteur de l'organisme, au travers d'un dialogue semestriel personnalisé avec le supérieur hiérarchique direct. Il donne lieu à un complément de rémunération substantiel⁶¹³ autofinancé par la baisse des coûts cachés, si les objectifs collectifs, d'équipe et individuels sont atteints. En effet, pour les tenants de la théorie socio-économique, seul l'acteur crée ou détient de la valeur, ainsi, pour l'encourager à développer et ne pas détériorer cette valeur, un contrat d'activité périodiquement négociable lui est proposé, qui fixe ses objectifs de résultat durant un semestre.

⁶¹³ Ce montant s'élève à 10% de la rémunération brute semestrielle

Une fois l'identification des actions prioritaires faite et les objectifs de chaque acteur fixés dans le contrat d'activités périodiquement négociable, il est précieux de développer des outils de pilotage que nous abordons dans la notion de tableau de bord de pilotage stratégique.

5.2.2.3. LE TABLEAU DE BORD DE PILOTAGE STRATEGIQUE

Nous avons mis en évidence dans le quatrième chapitre, que des outils de management socio-économique sont implantés durant le processus de changement, dont le tableau de bord de pilotage fait partie. Ainsi, chaque acteur de l'organisme en possède un, dans lequel il insère par exemple, les procédures dont celle de contrôle de gestion, qui identifie les étapes depuis la saisie des informations jusqu'à la prise de décision et la mise en œuvre, la répartition des rôles entre opérationnels et contrôleur de gestion pour rendre progressivement visibles les informations cachées.

Pour l'encadrement, le tableau de bord de pilotage regroupe les indicateurs qualitatifs, quantitatifs ou financiers utilisés par chaque membre de l'encadrement pour piloter concrètement les personnes et les activités de sa zone de responsabilité. Il permet de mesurer, d'évaluer, de suivre la réalisation des actions et de surveiller les paramètres sensibles des activités opérationnelles et stratégiques.

Ceci nous conduit à préciser la notion d'indicateurs de pilotage.

L'indicateur de pilotage est la traduction d'une activité, par exemple le délai d'encaissement d'une facture client ou dysfonctionnement, en mot-clé auquel est associée une mesure. Les indicateurs sont ensuite retranscrits sous forme de tableaux, graphiques... et alimentés régulièrement par les parties prenantes. Il s'agit d'indicateurs qualitatifs ou quantitatifs détectables rapidement, proches du phénomène étudié et qui permettent une réaction rapide pour n'importe quel acteur.

Après la présentation des outils de décentralisation du contrôle de gestion, nous abordons les outils de calcul du coût-valeur des activités.

5.2.3. LES OUTILS DE CALCUL DU COUT-VALEUR DES ACTIVITES

Comme nous l'avons mis en évidence dans le quatrième chapitre, il s'agit de l'identification des charges variables et du calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables que nous développons dans les paragraphes suivants.

5.2.3.1. L'IDENTIFICATION DES CHARGES VARIABLES

Nous avons montré dans le quatrième chapitre que le « coût-valeur » des activités est constitué de deux éléments : les temps alloués à la réalisation des activités, auxquels s'ajoutent les charges variables afférentes. Nous exposons dans ce paragraphe, comment nous avons identifié les charges variables dans ce premier cas d'expérimentation.

Les charges variables ont été identifiées, la première fois, en collaboration avec un des responsables d'activité, le contrôleur de gestion et la direction, afin de s'assurer que le raisonnement était correct. Nous retrouvons là le rôle du contrôleur de gestion de remise en question des raisonnements des décideurs exposé au chapitre 3 (p. 20). Par la suite, cette identification s'est faite entre le contrôleur de gestion et la direction. Le critère majeur pour distinguer les charges variables a été de considérer que les charges qui peuvent varier au cours d'une année sont de deux types : en fonction de choix stratégiques (CV1) (ex : coûts de communication, de représentation...) et en fonction du niveau d'activité (CV2) (ex : matières, frais de transport...) (voir annexe 11).

Une fois cette identification des charges variables faite, nous avons calculé la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables que nous détaillons dans le paragraphe suivant.

5.2.3.2. LA CONTRIBUTION HORAIRE A LA VALEUR AJOUTEE SUR COUTS VARIABLES

Pour calculer la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, il est nécessaire de mesurer le nombre d'heures attendues de l'ensemble des personnes de l'organisme, qui ne correspond pas aux heures rémunérées ni aux heures de travail effectif, mais se calcule de la manière suivante : nombre de jours ouvrables duquel est enlevé le nombre de jours fériés chômés et le nombre de jours de congés payés, ce qui aboutit au nombre de jours attendus par personne et par an. Puis, ce dernier chiffre est multiplié par le nombre moyen pondéré de personnes ce qui

permet d'obtenir le nombre d'heures attendues par an. Ce résultat nous a conduit au calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables de cet organisme, dont un exemple se trouve dans le tableau 12 ci-dessous.

Tableau 12 : Calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables de l'année 2005

LIBELLES	TOTAL
<u>A) RETRAITEMENT DES PRODUITS</u>	
CHIFFRE D'AFFAIRES COMPTABLE	2 013 477 €
+ Produits financiers, divers et reprises à incorporer	41 340 €
TOTAL CHIFFRE D'AFFAIRES CORRIGE	1 891 734 €
<u>B) RETRAITEMENT DES CHARGES</u>	
TOTAL DES CHARGES COMPTABLES	1 974 202 €
Provision client douteux exercices ant (fixe)	-10 795 €
Frais de gestion (fixe)	-18 288 €
TOTAL CHARGES IMPUTABLES AUX ACTIVITES (C=A-B)	1 811 119 €
CHARGES VARIABLES en fonction des choix stratégiques (CV1)	157 233 €
Valeur Ajoutée/Charges variables en fonction des choix stratégiques (D=C-CV1)	1 734 501 €
CHARGES VARIABLES en fonction du niveau d'activité (CV2)	313 914 €
Valeur Ajoutée/Charges variables en fonction du niveau d'activité (E=D-CV2)	1 420 587 €
NOMBRE D'HEURES D'ACTIVITE(H)	48366, H
Contribution Horaire à la Valeur Ajoutée sur Coûts variables (E/H)	30,82 €

Ainsi, à partir de ce calcul et pour une liste déterminée d'activités, nous avons constitué un tableau synthétique des personnes ayant déclaré des heures, qui permet de recenser l'ensemble des heures affectées à cette même activité. Le total des heures ainsi obtenu, valorisé à la contribution

horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, nous a permis de valoriser le coût de cette activité et par consolidation, de connaître les coûts de toutes les activités décidées et réalisées du plan d'actions prioritaires.

L'année suivante, un nouveau calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables est effectué puis un coefficient est trouvé, en rapprochant la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables de l'année précédente. Ainsi, le coût des activités calculé précédemment, revalorisé avec ce coefficient, permet de calculer le coût des activités prévisionnel pour l'année à venir. L'élaboration des prochains plans d'actions prioritaires s'opère en fonction des orientations stratégiques, des dysfonctionnements à résorber et des coûts des activités.

Le contrôleur de gestion a pour rôle de réactualiser chaque année l'analyse de la variabilité des charges, en rapprochant les charges comptabilisées de l'année écoulée et les charges projetées. Toutefois, pour effectuer cette réactualisation de la manière la plus réaliste possible, le contrôleur de gestion se rapproche des acteurs opérationnels auto-contrôleurs, puisque ce sont eux qui connaissent le mieux les conséquences économiques de leur pratique professionnelle.

L'intérêt du système de coût des activités est qu'il rend visible par l'affectation des temps internes et des charges externes, la part de l'investissement incorporel de l'achat matériel ; ceci nous conduit à aborder l'articulation entre la comptabilité générale et le contrôle de gestion socio-économique, dans le paragraphe 5.2.3.3.

5.2.3.3. L'ARTICULATION ENTRE LA CLOTURE DE LA COMPTABILITE GENERALE ET LE CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE

Pour les chiffres émanant de la comptabilité générale et du contrôle de gestion, la question se pose de savoir comment les fiabiliser, comment rapprocher les données de la fiche d'activité polyvalente des résultats comptables ? Comment analyser les écarts et les corriger du fait que, comme nous l'avons explicité dans le quatrième chapitre, les coûts cachés sont dilués dans les comptes de charges de la comptabilité générale ?

L'articulation de la comptabilité générale et du contrôle de gestion socio-économique se réalise durant le rendez-vous mensuel de révision comptable, pour articuler certains indicateurs de contrôle de gestion à la comptabilité générale. Ainsi, les « heures de crédit » par exemple se traduisent par le fait qu'il s'agit de charges dues au personnel ce qui modifie le résultat mensuel, il est donc nécessaire de les valoriser en comptabilité générale. Ainsi, la fiche de connexion contrôle

de gestion-comptabilité générale, ci-après, permet d'obtenir une comptabilité plus juste et un contrôle de gestion plus régulier.

Figure 20 : Principes d'Articulation clôture exercice comptable / contrôle de gestion socio-économique (cas 1)

Contrôle de gestion Décembre (2004)

pratiques normales
pratiques déviantes

Objectif : Fiabiliser les écritures d'inventaire

A) MESURE DES TEMPS

A1) Relevé et imputation des temps

Vérifier avec l'état « Fiche un chantier tous intervenants » que les temps sur la fiche "Pilotage des temps et des avances clients chantiers" pour chaque intervenant sont justes ainsi que le montant des avances clients.

A2) "Ecart" de temps heures de crédit, débit, congés

↳ Heures de crédit et heures de congés payés faire 1 tableau à partir des Fiches d'activités polyvalentes individuelles

	REPORT	HEURES CREDIT	REPORT	HEURES CONGES PAYES
X				
Y				

B) FIABILITE COMPTABILITE GENERALE

B1) Rubriques sensibles ou vulnérables

B11) Inventaire stocks

B12) Engagements "cachés" ou mal comptabilisés dus à des différés

Ex : Contrats d'Activités Périodiquement Négociable à payer

Cette figure met en évidence comment se connectent les informations émises par la comptabilité générale et celles émises par le contrôle de gestion. Ainsi, afin de fiabiliser les écritures

d'inventaires, une analyse des écarts des temps est réalisée puis intégrée dans la comptabilité générale sous forme de provision de charges (cf. la partie A de la figure 20) simultanément, un contrôle de fiabilité de la comptabilité est effectué pour des rubriques dites sensibles ou vulnérables (cf. la partie B de la figure 20).

A ce stade, nous estimons avoir validé par cette expérimentation l'hypothèse suivante :

HP 1.2 Il est possible d'articuler les résultats comptables notamment les soldes intermédiaires de gestion avec les résultats extracomptables pour une meilleure qualité des prises de décisions (ex : factures à parvenir, avances clients)... cette articulation est réalisée par le contrôleur de gestion.

Nous venons de mettre en évidence en quoi consiste le contrôle de gestion dans ce premier cas d'expérimentation, et notamment les outils utilisés. Nous abordons dans le paragraphe 5.3, les résultats et premiers impacts d'expérimentation de ce type de contrôle de gestion.

5.3. RESULTATS ET PREMIERS IMPACTS D'EXPERIMENTATION D'UN CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE : ANALYSE ET PRISE DE DECISION

Nous analysons dans le paragraphe 5.3.1 la fiche d'activités polyvalentes, les paragraphes 5.3.2 et 5.3.3 sont respectivement dédiés à l'analyse du calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables et à l'analyse de l'articulation comptabilité générale / contrôle de gestion socio économique.

Le paragraphe 5.3.4 est consacré à l'analyse de la base de données « coûts-valeurs » des activités. L'analyse de la balance économique, de la procédure couplage stratégie- contrôle de gestion et du tableau de bord du dirigeant est réalisée dans les paragraphes 5.3.5, 5.3.6 et 5.3.7. Les paragraphes 5.3.8 et 5.3.9 analysent quant à eux, les rôles du contrôleur de gestion socio-économique et le degré de partage de la fonction entre spécialiste et opérationnel. L'aide à la prise de décisions, le calcul du coût-valeur des activités ainsi que les limites des méthodes d'analyse et de contrôle de gestion pratiquées sont étudiés dans les paragraphes 5.3.10, 5.3.11 et 5.3.12.

5.3.1. ANALYSE DE LA FICHE D'ACTIVITES POLYVALENTES

Nous avons décrit dans le paragraphe 5.2.1.1.3, que la fiche d'activités polyvalentes était à la fois un outil individuel et collectif. La question se pose de savoir comment cet outil est accepté par les acteurs de l'organisme. En effet, pour obtenir un outil fiable, il est important que l'acteur comprenne l'utilité de cette fiche pour lui-même et pour l'organisme, afin qu'il déclare ses temps sur les lignes adéquates de la nomenclature des activités. En effet, la fiche d'activités polyvalentes est une base de données à partir de laquelle il est possible de faire des tris, des extractions, qui permettront de faire des analyses de coûts. Par conséquent, pour ne pas fausser ces analyses, l'acteur doit être convaincu de l'utilité de mettre en lumière ses temps d'activité par leur déclaration dans cette base de données. Le rôle du contrôleur de gestion est alors primordial pour accompagner, former et expliciter le fonctionnement de cette base de données aux acteurs. Toutefois, il demeure des comportements de rejet car certains acteurs ne souhaitent pas que l'analyse de leur temps de travail soit réalisée. Se développent alors des comportements qui faussent le déclaratif des temps dans les fiches d'activités polyvalentes, tels que l'imputation des temps sur des lignes de la nomenclature pour lesquelles l'acteur n'est pas concerné. Pour limiter cela, un pilotage régulier est assuré conjointement par le responsable d'activité, le responsable hiérarchique et le contrôleur de gestion grâce, à l'analyse mensuelle des fiches d'activités polyvalentes.

La fiche d'activités polyvalentes individuelle est une base de données par individu qui permet des décisions de pilotage tantôt autonomes tantôt concertées, notamment en analysant le réalisé et le prévisionnel. L'utilisation de la fiche d'activités polyvalentes prévisionnelle individuelle permet des arbitrages préventifs, en faveur d'un collaborateur pour lui éviter une surcharge excessive en cours de semestre et peut conduire à remanier l'organisation de plusieurs pilotages opérationnels des activités solvables et de missions internes.

En outre, pour permettre l'exploitation de la fiche d'activités polyvalentes consolidée, appelée par convenance macro-fiche d'activités polyvalentes (Cf. figure 21), entre le niveau des décisions de pilotage stratégique et celui du pilotage opérationnel, une analyse et un retraitement des données de la base de données sont nécessaires.

Figure 21 : Macro-fiche d'activité polyvalente élaborée dans l'organisme (cas 1)

Année 2007

					COUTS EXTERNES VARIABLES (en €)	
Année 2007	HEURES (H)	TOTAL COUT- VALEUR PAR ACTIVITE (€) (A+CV1+CV2)	COUT- VALEUR des heures x CHVACV =30,82€ A	TOTAL CHARGES VARIABLE S CV1+CV2	EN FONCTION DE CHOIX STRATEGI- QUES CV2	EN FONCTION DU NIVEAU D'ACTIVITE CV1
COUT TOTAL DIRECT DE PRODUCTION DES ACTIVITES	72 809	2 950 869	2 244 156	706 713	235 846	470 867
SOUS-TOTAL COUT DIRECT DE PRODUCTION DES AUTRES ACTIVITES	54 523	1 974 157	1 680 548	293 609	235 716	57 893
1 GESTION INTERNE DES EQUIPES	9 795	301 887	301 887			
2 MISSIONS INTERNES-SECURITE	6 554	202 802	202 008	794	794	
3 MISSIONS INTERNES-DEVELOPPEMENT	3 348	111 667	103 195	8 472		8 472
4 DEVCOM	6 771	284 419	208 703	75 716	50 006	25 710
5 PROJETS A LONG TERME	694	21 404	21 404			
6 INTERNATIONAL	1 203	81 766	37 106	44 660	44 660	
7 SYSTUR	14 386	585 831	443 402	142 429	128 877	13 552
8 PUBLICATIONS :PRODUCTION ET DIFFUSION	9 858	325 363	303 825	21 538	11 379	10 159
11 ACTIVITES SUR TEMPS PERSONNEL	254	7 835	7 835			
12 DEPLACEMENTS	1 620	49 947	49 947			
13 DEPLACEMENTS DEVCOM	40	1 236	1 236			
SOUS-TOTAL COUT DIRECT DE PRODUCTION DES ACTIVITES SOLVABLES	18 286	976 712	563 608	413 104	130	412 974
9 FORMATIONS (TRANSFERT DE TECHNOLOGIE)	1 717	56 313	52 928	3 385	130	3 255
10 RECHERCHES ET INTERVENTIONS (CHANTIERS)	16 569	920 399	510 680	409 719		409 719

Etablir une fiche d'activités polyvalentes très compliquée, c'est-à-dire comportant un nombre important d'activités, nécessite peu de temps à la condition que l'agenda soit le miroir de l'activité. Avec ce système d'information basé sur la fiche d'activité, il est possible de connaître les temps disponibles au niveau global de l'organisme et dans le cas contraire, de prendre des décisions de recrutement ou de sous-traitance, afin de pouvoir effectuer les activités initialement prévues.

Nous venons d'aborder l'analyse de la fiche d'activités polyvalentes, nous étudions dans le paragraphe 5.3.2, le calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables.

5.3.2. ANALYSE DU CALCUL DE LA CONTRIBUTION HORAIRE A LA VALEUR AJOUTEE SUR COUTS VARIABLES

Le contrôleur de gestion est le gardien des conditions d'utilisation de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables dans l'organisme et s'assure que l'hypothèse « d'ortho-dimensionnement du potentiel humain » édictée par le contrôle de gestion socio-économique est respectée. « L'ortho-dimensionnement » est le calibrage correct et cohérent des ressources par rapport aux objectifs stratégiques de l'organisme. « L'ortho-dimensionnement du potentiel humain » consiste donc à prévoir l'effectif des différentes catégories de personnel dans l'horizon d'un plan d'actions stratégiques internes et externes de trois à cinq ans. Cet effectif se calcule à partir d'une prévision de contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables (cf. Tableau N°12 p.177.) en fonction du chiffre d'affaires prévisionnel. Cela permet ainsi de définir le niveau d'effectif prévisionnel cohérent par rapport aux objectifs stratégiques de l'organisme.

Le tableau synoptique de calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables permet de mettre en évidence les différentes valeurs de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables sur plusieurs années afin d'analyser son évolution globale ainsi que celle poste par poste, des éléments qui la constitue.

Le contrôleur de gestion est chargé d'expliquer la variation annuelle de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables.

L'analyse de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, est de différentes sortes : il s'agit soit d'une variation, soit d'une stabilité et ce, en termes de résultat immédiat ou de création de potentiel. Ainsi, si la création de potentiel a augmenté, le résultat immédiat est moindre mais cela autorise un pronostic de bons résultats pour la ou les années futures. Par contre, si les activités de création de potentiel ont diminué, le résultat immédiat est meilleur pour l'année observée, mais comporte un risque pour l'organisme qui aura consacré plus de temps à des activités dites à court terme au détriment d'activités de développement. La Contribution horaire à

la valeur ajoutée sur coûts variables nous indique donc jusqu'à quel niveau, l'organisme peut investir sans détériorer son résultat à court terme.

C'est le contrôleur de gestion qui propose de corriger la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables pour perfectionner le calcul du coût-valeur des activités. Cette actualisation s'effectue une fois par an.

A ce stade, nous considérons que nous avons démontré l'hypothèse suivante par cette expérimentation :

HP 5.3 la contribution horaire à la valeur ajoutée, qui intègre tous les temps, est un indicateur de pilotage facile à calculer de la performance économique de l'organisme.

Nous abordons dans le paragraphe 5.3.3, l'analyse de l'articulation comptabilité générale / contrôle de gestion socio-économique.

5.3.3. ANALYSE DE L'ARTICULATION COMPTABILITE GENERALE / CONTROLE DE GESTION SOCIO ECONOMIQUE

L'articulation de la clôture de l'exercice comptable et du contrôle de gestion socio-économique est réalisée par le contrôleur de gestion conjointement avec la direction et permet de distinguer les pratiques normales, des pratiques déviantes, l'objectif étant de fiabiliser les écritures d'inventaire. En effet, le contrôleur de gestion est chargé de la vérification et de l'exactitude du montant des en-cours de prestations immatérielles enregistrées en comptabilité générale.

De plus, l'analyse de la fiabilité de la comptabilité générale est réalisée en identifiant les rubriques sensibles ou vulnérables, telles que celles d'inventaire de stocks, d'engagements "cachés" ou mal comptabilisés, dus à des différés comme la valorisation des contrats d'activité périodiquement négociables à payer, ou des « heures de crédit ».

Une fois cette connexion réalisée, l'analyse de la base de données coût-valeur des activités est effectuée et nous l'abordons dans le paragraphe 5.3.4.

5.3.4. ANALYSE DE LA BASE DE DONNEES « COÛTS-VALEURS » DES ACTIVITES

La base de données est le premier niveau de résultats des « coûts-valeurs » des activités du fait que l'ensemble des coûts-valeurs d'activité n'est pas directement utilisable pour l'analyse et la prise de décisions. En effet, toutes les imputations des temps sur une même ligne, nécessitent un retraitement, il s'agit d'extraction de base de données. De plus, comme nous l'avons exposé dans le quatrième chapitre, les charges de la comptabilité générale nécessitent également d'être retraitées dans un tableau effectué en dehors de la base de données, afin de distinguer dans un premier temps les charges fixes des charges variables, puis d'identifier les charges variables en fonction du niveau d'activité de celles en fonction des choix stratégiques. Une fois cette identification réalisée, elles sont saisies dans la base de données. A ce stade, nous obtenons donc le coût en heures de chaque activité et l'identification en euros des charges variables externes afférentes. Afin d'harmoniser les unités de mesure, il est par conséquent nécessaire, de convertir les heures en euros, en valorisant les heures à la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables. Ceci permet d'obtenir un premier résultat du coût-valeur des activités qui est analysé collégialement et éventuellement modifié et dont un exemple est exposé ci-dessous.

Voir Figure macro Fiche d'Activité Polyvalente p. 184.

Cette première analyse de la base de données a permis de mettre en évidence la nécessité de généraliser le dispositif de pilotage opérationnel des activités solvables, aux activités non solvables et de signaler sur chaque ligne de la nomenclature, le responsable de chaque activité. En 2001, la direction a donc décidé d'étendre la procédure de pilotage opérationnel aux autres activités, afin de pouvoir examiner les mécanismes de constitution de ces consommations.

La création de la base de données a été décidée pour automatiser le travail de saisie du contrôleur de gestion ce qui lui a permis de se recentrer sur des activités d'analyse.

En outre, nous avons explicité dans le paragraphe 5.1.1, que le contrôle de gestion de cette organisme se réalisait également prévisionnellement, le contrôleur de gestion apportant une précieuse aide dans ce processus de pré-programmation, en étant le gardien de la base de données « fiches d'activité prévisionnelle », en détectant les anomalies et en impulsant les éventuelles corrections.

Toutefois, la base de données «coût-valeur des activités » n'est pas le seul outil d'aide à la prise de décisions stratégiques, la balance socio-économique que nous abordons dans le paragraphe 5.3.5, en est également un.

5.3.5. L'ANALYSE DE LA BALANCE SOCIO-ECONOMIQUE

Nous avons montré dans le quatrième chapitre que la balance socio-économique permet de chiffrer les impacts économiques des projets d'investissement matériel ou immatériel. A titre d'exemple, c'est un outil précieux de décision de renouvellement d'un équipement tel qu'un photocopieur, puisqu'outre l'estimation du coût que va engendrer cet investissement, elle évalue les améliorations en termes de gains de temps, d'amélioration des fonctionnalités, et de réduction des dysfonctionnements. Nous retrouvons là, la notion d'outil « SIOFHIS » développée précédemment. Cette balance socio-économique peut également être effectuée pour une activité immatérielle telle qu'une formation informatique interne à l'organisme. Ainsi, l'analyse de cette balance économique permettra de décider s'il est pertinent de réaliser cette formation et sous quelle forme.

Le contrôleur de gestion est le gardien spécialiste des normes et de l'authentification de l'information économique. Il opère conjointement avec les opérationnels, ces derniers influençant directement l'économie de l'organisation, puisqu'ils détiennent les informations opérationnelles indispensables au système d'informations de l'organisation.

Le contrôleur de gestion s'assure quant à lui, que la « philosophie » et la méthode d'élaboration de cet outil sont respectées, et aide les opérationnels à traduire leurs informations, pour qu'elles soient transcrites et quantifiées dans la balance économique. Le contrôleur de gestion fonctionnel joue donc un rôle de conseiller sur l'établissement de cet outil qui est, dans la majeure partie des cas, effectué par les opérationnels eux-mêmes.

A ce stade, nous estimons que nous avons démontré par cette expérimentation, les deux hypothèses suivantes :

HP 11.2 Il est possible d'évaluer les en-cours pour les activités immatérielles.

HP 11.3 la balance économique est un outil d'évaluation des activités immatérielles.

Nous venons d'aborder l'analyse de la balance socio-économique, nous étudions dans le paragraphe 5.3.6 la procédure de couplage stratégie-contrôle de gestion.

5.3.6. PROCEDURE COUPLAGE STRATEGIE-CONTROLE DE GESTION

Il s'agit d'analyser si la mise en place du contrôle de gestion socio-économique, coïncide avec la mise en œuvre stratégique dans cette organisation.

L'analyse du **processus budgétaire** nous conduit à étudier l'analyse des écarts. Dans cette organisation, l'analyse des écarts n'était pas réalisée. La mise en place en 2001 de la base de données a permis de faciliter et fiabiliser le constat des écarts, notamment pour les activités solvables. Toutefois, cette analyse ne s'applique que pour certaines activités non solvables bien ciblées (voir annexes 2 et 3) mais pas pour les autres, même si ces dernières sont inscrites dans le plan d'actions prioritaires.

Afin de réaliser le constat des écarts pour les activités non solvables, il a été nécessaire tout d'abord de mettre en place la même procédure de contrôle de gestion que pour le pilotage opérationnel des activités solvables, c'est-à-dire que toutes les personnes appelées communément « fonctionnels », ont été amenées par la direction, en termes de décisions stratégiques, et par le contrôleur de gestion, en termes de conseil et d'aide à la mise en œuvre de la décision stratégique, à établir leur fiche d'activité polyvalente ainsi que les fiches d'ordonnancement par opération des activités qu'elles pilotent. Ceci a permis à la direction, d'évaluer, tous acteurs confondus et pour certaines activités, les écarts d'heures consommées.

Dans le quatrième chapitre, nous avons développé la notion de fiche d'activités polyvalente, il s'avère que c'est un outil d'analyse des écarts concerté, entre l'acteur lui-même et le responsable d'activité dans un premier temps, puis dans un deuxième temps, conjointement avec l'acteur, le responsable d'activité et le supérieur hiérarchique. Cet outil met également en évidence les origines des écarts et par conséquent des dysfonctionnements engendrés par la fatigue liée à une surcharge de travail, le défaut de formation, la carence dans les procédures...

Nous pouvons distinguer trois sortes d'écart : **les gains**, dans le cas où les temps réalisés sont inférieurs à ceux prévus, **la perte**, lorsque les temps réalisés sont supérieurs à ceux prévus et un troisième, qui n'est pas habituel, dû à une **activité imprévue**. Les deux premiers types d'écarts sont connus dans les autres méthodes de calcul des écarts.

Les **écarts entre temps prévisionnels et temps réalisés** peuvent **provenir soit** d'une **carence dans l'évaluation des temps prévisionnels** de la fiche d'ordonnancement par opération, ce qui amène à corriger cette fiche en prévisionnel et par conséquent la fiche d'activités polyvalentes prévisionnelle, **soit à des retards dans la réalisation**, ce qui conduit à prendre des décisions opérationnelles et stratégiques pour résorber ce retard, **soit** encore à des **dysfonctionnements** lors de la réalisation de l'activité, ce qui entraîne des prises de décision en matière de réduction de dysfonctionnements, tels que l'accroissement des dispositifs de communication-coordination-concertation, l'amélioration de la formation...

Le processus de planification prévisionnelle semestrielle est donc un moyen de s'assurer du couplage stratégie-contrôle de gestion dans l'allocation des ressources temps de l'ensemble des acteurs.

A ce stade, nous considérons que nous avons démontré par cette expérimentation, les hypothèses suivantes :

HD 10.1 la cohérence entre contrôle de gestion et choix stratégiques n'est pas souvent réalisée dans les entreprises.

HP 10.2 Le couplage contrôle de gestion et l'analyse stratégique peut être effectué par le biais du plan d'actions prioritaires, du plan d'actions budgétées en heures et en euros.

HP 18 La mise en place du contrôle de gestion socio-économique permet d'articuler le processus budgétaire au processus stratégique.

Nous abordons dans le paragraphe 5.3.7, l'analyse du tableau de bord du dirigeant.

5.3.7. ANALYSE DU TABLEAU DE BORD DU DIRIGEANT

L'objectif de ce tableau de bord est de donner à la direction une représentation globale la plus fidèle possible, de la vie économique de l'organisme. En effet, à partir de nos diverses expériences en entreprise, nous avons constaté que **les tableaux de bord** ne sont **pas suffisamment** alimentés en **indicateurs qualitatifs** liés aux comportements. Or, nous avons explicité dans la

première partie de notre travail de recherche, que la dimension humaine prenait une place de plus en plus importante dans les préoccupations des managers. Le fait que certains indicateurs servent à mesurer les résultats des acteurs et non le système en entier, crée des effets psychologiques défavorables et conduit à des comportements qui perturbent la gestion à court terme alors que le tableau de bord est conçu pour l'améliorer. **Plus le décideur est dans une position hiérarchique élevée**, plus les **informations** dont il a besoin pour prendre des décisions stratégiques, **nécessitent d'être simples et fiables**. En outre, afin de piloter le plus efficacement possible l'activité de l'organisation, ce **tableau de bord ne requiert pas plus de dix indicateurs** qualitatifs, quantitatifs et financiers. En effet, plus il existe d'indicateurs, moins le pilotage est aisé. Aussi, l'information comptable est complétée dans le tableau de bord du dirigeant, par des informations extracomptables ce qui améliore sa vision économique et financière de l'organisme, comme le résume le tableau suivant :

**Tableau 13 : Tableau des principaux indicateurs du tableau de bord du dirigeant
(cas 1)**

Indicateurs	Fonction
Indicateur de trésorerie	Analyser l'évolution de la trésorerie et déterminer les besoins en trésorerie.
Indicateur des « avances clients »	Evaluer les en-cours de production des activités immatérielles.
Indicateur synoptique de la révision comptable mensuelle	Améliorer l'information comptable mensuelle du dirigeant par la prise en compte d'éléments extracomptables tels que les devis des fournisseurs dont les factures ne sont pas encore parvenues.
Indicateur synoptique des contrats d'activités périodiquement négociables évalués, de tous les acteurs de l'organisme	Permet l'analyse comportementale des acteurs que le dirigeant ne côtoie pas directement, permet également de comprendre certains dysfonctionnements.
Indicateur synoptique des temps disponibles et des temps prévisionnels	Permet d'identifier les surcharges et sous-charges éventuelles et d'infléchir les plans d'actions prioritaires futurs en fonction du degré de réalisation possible de ces activités.
Indicateur synoptique des grilles de compétences de tous les acteurs.	Permet d'affecter les personnes aux activités en fonction de leurs compétences et décider du plan de formation intégrée.
Balance économique d'investissement matériel et immatériel	Au regard de tous les indicateurs précédents, permet de décider de la réalisation ou non, d'un investissement matériel, tel que le renouvellement d'un photocopieur, ou immatériel, tel que l'organisation d'une formation informatique ciblée.

Se pose alors la question du rôle du contrôleur de gestion dans ce type de contrôle de gestion, que nous abordons dans le paragraphe 5.3.8.

5.3.8. LES ROLES DU CONTROLEUR DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE

Le changement impulsé dans l'organisation entraîne une évolution des rôles et des compétences des contrôleurs de gestion, ainsi que leur rapprochement géographique vis à vis des activités opérationnelles. Le contrôleur de gestion est le gardien d'une certaine solidarité opérationnelle et d'une polyvalence dosée. L'utilisation de ce type de contrôle de gestion implique l'identification d'une nouvelle territorialité des relations et des compétences du contrôleur de gestion et des autres services, comme par exemple, l'affectation de la comptabilité clients auprès du service commercial qui initialement était traitée dans le service de comptabilité et de contrôle de gestion et qui, pour des raisons de responsabilisation et de fiabilisation des informations a été transférée au service commercial puisque ce dernier s'occupait de la gestion amont des clients.

Le contrôleur de gestion fonctionnel fédère les données des auto-contrôleurs de gestion pour obtenir un contrôle de gestion par ligne de coûts. Pour cela, il identifie le portefeuille de ses clients internes afin de s'assurer qu'il répond bien à leur besoin en matière d'assistance pour l'analyse de gestion, le pilotage et la préparation budgétaire... Ainsi, le contrôleur de gestion devient plus proche des opérationnels. En effet, le contrôleur de gestion est fonctionnel, car l'auto-contrôle de gestion est réalisé par chacun des acteurs, mais il fédère et assure la diffusion des principes de contrôle de gestion à tous les niveaux de l'organisme. De ce fait, la constatation et l'action sur la baisse des écarts sont alors réalisées par les responsables opérationnels et non par le contrôleur de gestion, dont ce n'est pas son rôle. Ceci pourrait être considéré par les auto-contrôleurs de gestion, comme de l'ingérence dans leurs activités. Toutefois, il veille au respect des procédures, conseille les acteurs opérationnels et alerte le responsable d'activité, le responsable hiérarchique voire la direction, des problèmes rencontrés. Il a donc un **rôle de pivot** et **d'interface** entre ces différentes catégories d'acteurs.

Le contrôleur de gestion aide les opérationnels à l'établissement de balances socio-économiques, afin de leur permettre d'argumenter auprès de leur hiérarchie de l'utilité de cet investissement.

A ce stade, nous estimons avoir démontré par cette expérimentation, l'hypothèse suivante :

HP 16.1BIS Le rôle du contrôleur de gestion est celui de vigilance économique, qui permet de réduire l'incertitude et vérifier que tous les efforts qui sont fournis par les acteurs convergent vers les objectifs de la stratégie.

Nous avons évoqué précédemment que dans ce système, le contrôleur de gestion a pour rôle de superviser la comptabilité. Il existe d'autres rôles que nous étudions dans les paragraphes suivants.

5.3.8.1. ROLE D'AUDITEUR INTERNE

Dans la TPE/PME, le contrôleur de gestion exerce un rôle d'auditeur interne dans la mesure où, en matière de contrôle de gestion, il est l'expert spécialiste gardien des procédures vers qui la direction, l'encadrement et les opérationnels se tournent pour s'assurer de la régularité de leurs calculs, de la pertinence des procédures établies... En effet, la direction comme les autres acteurs sont happés par leurs activités de gestion à court terme, ils sollicitent l'aide du contrôleur de gestion afin d'éviter les raisonnements erronés, par exemple dans les calculs de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables ou l'identification des charges variables. Le rôle du contrôleur de gestion fonctionnel expert est de s'assurer de la justesse de leur raisonnement et de les aider à se poser les bonnes questions, proposer et recommander des actions pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie.

Nous venons d'aborder le rôle d'auditeur interne, nous étudions le rôle de contrôleur interne dans le paragraphe suivant.

5.3.8.2. ROLE DE CONTROLEUR INTERNE

Dans la TPE/PME, le contrôleur de gestion joue également un rôle de contrôleur interne du fait qu'il définit, en concertation avec la Direction, des méthodes et procédures en vue de fiabiliser la production des informations économiques et ainsi d'améliorer la prise de décision et par la-même la performance de l'organisme. La mise en évidence du rôle de contrôleur interne naît du constat que le contrôleur de gestion consacre un temps important à la vérification de la comptabilité.

Des questions découlent de ce constat : est-il possible de confier aux opérationnels certaines missions du contrôleur de gestion telles que l'établissement et l'enregistrement des factures ? Les

activités comptables doivent elles être dissociées de celles de contrôle de gestion ? Quels sont les acteurs qui proposent des indicateurs de pilotage et produisent des informations ?

Le contrôle interne est mis en œuvre par le management, les opérationnels et le contrôleur de gestion afin de s'assurer de la réalisation des objectifs. Le contrôle interne est donc une fonction partagée avec tous les acteurs de la structure.

Le contrôleur de gestion a pour mission la protection du patrimoine de l'organisation, l'aide à la réorganisation de l'organisme, il répond au principe d'intégration du contrôle interne puisqu'il fédère le système d'auto-contrôle, principe de base du contrôle de gestion socio-économique.

En outre, il s'assure de la pérennité des systèmes de régulation. Toutefois du fait qu'il propose des méthodes, des procédés et des procédures applicables dans l'ensemble de l'organisation, il n'est pas indépendant. C'est pourquoi ce contrôle interne est également réalisé par d'autres acteurs, tout en répondant au souci de critères de pertinence, d'utilité et de communicabilité de l'information chers au contrôle interne.

Nous estimons à ce stade avoir démontré par cette expérimentation, l'hypothèse suivante :

HP 9.1 Dans les PME, le rôle du contrôleur de gestion englobe celui de superviseur de la comptabilité pour qu'il ait une meilleure connaissance de l'économie de l'entreprise et qu'il puisse fiabiliser l'information comptable.

Conclusion intermédiaire :

Le contrôleur de gestion est un cadre fonctionnel au service des contrôleurs de gestion décentralisés, ce qui lui permet d'être moins isolé dans la structure.

Il développe différents rôles, tels que : **authentification** puisqu'en tant que spécialiste, il émet son avis sur la pertinence des résultats financiers transmis par les auto-contrôleurs de gestion ; **formation** et **assistance** auprès des opérationnels en fonction des besoins ; **aide à la synthèse des informations** et à la **présentation des indicateurs** dans les instances de pilotage, de **support à la recherche de pistes d'actions** avec les acteurs opérationnels. En outre, par le calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, il cultive le rôle de **vigilance économique** en proposant des actions d'amélioration de la valeur ajoutée , en validant certains indicateurs utilisés dans les contrats d'activités périodiquement négociables, en évaluant

certaines objectifs, en conseillant sur la mise en place de tableaux de bord de pilotage ainsi que sur leur alimentation en indicateurs quantitatifs, qualitatifs et financiers, du tableau de bord du dirigeant. Pour ce faire, il a pour mission de convaincre les opérationnels de participer au processus de contrôle de gestion socio-économique, mais également de les sensibiliser à la dimension économique de leurs pratiques professionnelles.

L'étude du rôle du contrôleur de gestion dans un contexte de contrôle de gestion décentralisé, nous conduit à analyser dans le paragraphe 5.3.9, le degré de partage de la fonction entre spécialiste et opérationnel.

5.3.9. DEGRE DE PARTAGE DE LA FONCTION ENTRE SPECIALISTE ET OPERATIONNEL

Nous avons explicité au début de ce chapitre, que la comptabilité clients avait été déléguée à l'assistante commerciale, après une formation préalable auprès de l'assistante commerciale par le contrôleur de gestion. L'assistante réfère à ce dernier pour tout problème ou complément d'information concernant cette mission déléguée. Cela a ainsi permis l'enrichissement de son activité par l'amélioration de sa vision de l'aboutissement de son travail. En effet, c'est elle qui détient les informations relatives aux clients, elle est donc l'acteur le mieux placé pour effectuer cette activité d'enregistrement comptable des factures clients, de façon efficace et efficiente et ce, en étroite collaboration avec le gardien des normes juridiques, comptables et des procédures qu'est le contrôleur de gestion.

Dans le système de contrôle de gestion socio-économique, c'est le contrôleur de gestion fonctionnel qui effectue le tri des données, la classification dans la nomenclature et l'analyse poussée des données. Il y a donc un partage de la fonction contrôle de gestion entre le contrôleur de gestion fonctionnel et les auto-contrôleurs de gestion décentralisés.

La répartition des opérations de contrôle de gestion socio-économique entre le contrôleur de gestion et l'acteur auto-contrôleur, alimente les procédures de l'organisme, ces dernières indiquant les missions dédiées au contrôleur de gestion et celles dédiées aux auto-contrôleurs.

Pour la mise en place d'un système de coût-valeur des activités, il est nécessaire de motiver et convaincre les acteurs réticents et freiner ceux qui sont impatients, ceci exige un réflexe

stratégique afin de démontrer le bien fondé du système, de dialoguer avec les acteurs et de calibrer les propositions avec leurs attentes. Le contrôleur de gestion y joue un rôle très important : nous avons montré au début de ce chapitre, l'importance de l'identification des activités en les classifiant par destination, ce qui ne constitue pas un réflexe spontané. Le contrôleur de gestion fonctionnel a pour rôle de rappeler cette règle aux opérationnels et de les aider à traduire leurs activités dans les lignes de la nomenclature.

Cela nous amène à aborder dans le paragraphe suivant, la participation des opérationnels au système de contrôle de gestion.

5.3.9.1. LA PARTICIPATION DES OPERATIONNELS

Les opérationnels, pour l'évaluation permanente de leurs activités, prennent des décisions de pilotage, pratiquent la concertation hiérarchique et la tenue des tableaux de bord de pilotage. Ce pilotage est outillé par les plans d'actions prioritaires, les projets, les budgets et la balance économique, mais il s'agit d'opérationnels dotés de responsabilités hiérarchiques car, malgré tous les moyens mis en œuvre tels que la formation, la coopération... ce sont des outils difficiles à établir pour des opérationnels sans responsabilité hiérarchique qui contribuent à leur élaboration mais pas seuls.

La question se pose alors de leur participation à l'élaboration des budgets, de la stratégie et de leur degré d'implication, que nous abordons dans les paragraphes suivants.

- La participation des opérationnels à l'élaboration des budgets

Pour établir des budgets davantage fiables, il est nécessaire de sensibiliser régulièrement le personnel à l'importance, tant pour leur gestion personnelle que pour l'économie de l'organisme, de déclarer les temps réellement passés sur une activité. Or, les acteurs transmettent des informations fiables quand ils y trouvent des contreparties positives. Il est donc utile de connecter l'élaboration des budgets avec les contrats d'activité périodiquement négociables de tous les acteurs de l'organisme du fait que cet outil leur propose un complément de rémunération, si les objectifs fixés préalablement sont atteints.

En outre, le développement de l'auto-contrôle de gestion permet également de davantage responsabiliser le personnel à tous les niveaux de l'organisme et de pallier certaines lacunes des

budgets par l'atteinte d'un consensus entre la direction générale et l'ensemble des responsables. C'est ainsi que le plan d'actions prioritaires s'établit en concertation avec tous les acteurs de l'organisme par le biais de la déclinaison des plan d'actions prioritaires dans les différents services dans un mouvement ascendant et descendant. Ceci permet également la connexion de la stratégie de l'organisme.

Dans ce type de contrôle de gestion, le risque est une incertitude mesurable, en instaurant par exemple un climat de confiance entre les parties prenantes.

Nous abordons dans le paragraphe suivant, la participation des opérationnels à l'élaboration de la stratégie.

- La participation des opérationnels à l'élaboration de la stratégie

Nous avons montré dans le quatrième chapitre, comment était élaborée la stratégie de cette organisation au moyen du plan d'actions prioritaires, lequel est une extraction du plan d'actions stratégiques internes externes et de la balance économique alimentée par les opérationnels, qui permet de chiffrer le plan d'actions prioritaires.

- La participation des opérationnels à la mise en œuvre de la stratégie

Pour réussir la mise en œuvre de la stratégie, l'encadrement a pour objectif de mieux utiliser ses ressources humaines, il s'agit donc de déterminer les pilotes pour définir comment agir et piloter, et avec quels outils.

5.3.9.2. L'IMPLICATION DU PERSONNEL

Le système « artisanal » de la nomenclature sous « EXCEL » était utile pour permettre l'implication de tous les acteurs à ce système.

Le rôle du contrôleur de gestion est d'impliquer les opérationnels dans la saisie de leur fiche d'activités polyvalentes, car ce système est basé sur la confiance afin qu'ils imputent leurs temps sur les bonnes lignes de la nomenclature pour permettre, de calculer des coûts-valeurs d'activités les plus proches possibles de la réalité.

L'analyse individuelle de la fiche d'activités polyvalentes permet à chaque acteur opérationnel de prendre conscience des activités auxquelles il participe, en identifiant les heures passées, et de faire émerger celles qui ont été sacrifiées et qui devront être reportées. Il identifie également le temps passé en gestion courante, celui passé en création de potentiel et ce, afin d'améliorer la gestion personnelle de son activité dans les mois futurs.

- L'implication des opérationnels

Faire valider les coûts cachés par les opérationnels permet de préparer l'acceptation future du budget et de convaincre les opérationnels de l'enjeu.

- L'implication des fonctionnels

Le pilotage mensuel des fiches d'activités polyvalentes par le responsable hiérarchique permet également d'améliorer les relations interpersonnelles entre les opérationnels et le responsable hiérarchique, en alertant sur les fluctuations de charge de travail, en détectant le plus tôt possible les retards de réalisation des activités et les écarts de temps.

5.3.10. AIDE A LA PRISE DE DECISIONS

Nous avons montré précédemment que le contrôle de gestion appliqué à l'ensemble des activités c'est-à-dire celles dites solvables et non solvables, permet de fournir au dirigeant un réel support pour les prises de décisions stratégiques.

La décentralisation du contrôle de gestion par le biais de la mise en place d'outils de planification opérationnelle, permet d'améliorer la qualité de la prise de décision à tous les niveaux de l'organisme. L'analyse du calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée abordée dans le paragraphe 5.3.2 conduit à la conclusion qu'elle permet l'infléchissement des plans d'actions

prioritaires futurs et débouche sur des décisions stratégiques et opérationnelles de recrutement et/ou de sous-traitance, d'investissement...

Le calcul du coût-valeur des activités permet également d'améliorer la prise de décisions puisqu'il facilite la redéfinition des orientations du plan d'actions prioritaires général de l'organisation. Les balances économiques sont des outils précieux pour améliorer la prise de décision en matière d'investissement matériel et immatériel.

Nous abordons dans le paragraphe suivant, le calcul du coût-valeur des activités.

5.3.11. LE CALCUL DU COUT-VALEUR DES ACTIVITES

Le contrôle de gestion, grâce à la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, permet un calcul assez simple du calcul des coûts-valeurs des activités et de mettre en évidence les activités les plus onéreuses pour décider de leur maintien, de leur report ou de leur modification opératoire l'année suivante ; il engendre également un meilleur pilotage du plan d'actions stratégiques. C'est ce qui a été réalisé dans cette organisme, et que nous abordons dans les paragraphes suivants.

5.3.11.1. COUTS PARTIELS / COUTS COMPLETS

Le calcul du coût-valeur des activités effectué dans cet organisme est, dans un premier temps, un coût partiel puisque la base de données calcule un coût-valeur direct des activités solvables : il peut s'avérer nécessaire de ventiler les coûts des activités non solvables et de les imputer aux activités solvables pour obtenir le coût complet des activités solvables.

Le coût direct du pilotage opérationnel des activités solvables est obtenu par l'imputation directe des temps des acteurs affectés à cette activité dans les fiches d'activités polyvalentes. Mais à ce stade cela ne permet pas d'obtenir le coût complet d'une activité solvable, puisqu'elle n'intègre pas les charges variables externes.

Pour effectuer l'analyse des coûts et l'obtention de coûts complets, il est donc nécessaire de réaliser des retraitements et des ré imputations qui se réalisent de manière plus légère que dans les autres méthodes.

D'autres types d'analyse peuvent être menés, notamment la distinction entre le coût résultant d'activités dites « à résultat immédiat » de celles dites « à création de potentiel ». A titre d'exemple, les « missions-internes sécurité » sont celles qui sont nécessaires pour produire l'activité au quotidien. Les « missions internes-développement » sont celles de création de potentiel. Le coût-valeur des activités de résultat immédiat est inférieur au coût des activités de création de potentiel (Cf. figure N°21), ce qui est compréhensible puisque le coût-valeur des activités de création de potentiel prépare l'avenir ; ces activités requièrent, par conséquent, plus de temps ou plus de charges externes.

En outre, il est possible de mener l'étude de la rentabilité des activités solvables en utilisant le calcul suivant : le prix de vente moins le coût-valeur complet des activités solvables donne la marge sur activité solvable. Cette dernière permet de couvrir le coût-valeur des activités non solvables et de classer les activités dans l'ordre décroissant de leur contribution à la rentabilité générale de l'organisme. Cette classification des activités donne lieu à des décisions en matière de maintien ou non de ces activités dans les plans d'actions stratégiques futurs, et par là-même, d'améliorer la prise de décision.

Nous abordons dans le paragraphe suivant le plan d'actions prioritaires budgété des activités solvables et non solvables.

5.3.11.2. LE PLAN D' ACTIONS PRIORITAIRES BUDGETE DES ACTIVITES SOLVABLES ET NON SOLVABLES.

Le passage du plan d'actions prioritaires au plan d'actions budgétées n'est pas aisé car il engendre un certain nombre de réflexions transversales, notamment celles concernant la préparation des plan d'actions prioritaires moins ambitieux car plus proches de la stratégie et celles concernant la mise en valeur et en lumière des activités des acteurs.

Depuis 2004, il existe un budget prévisionnel pour des activités spécifiques, comme l'organisation de salons de promotion de l'activité de l'organisme, que le responsable d'activité utilise, notamment pour analyser l'évolution d'une année sur l'autre.

Nous abordons dans le paragraphe suivant, les limites des méthodes d'analyse et de contrôle de gestion pratiquées.

5.3.12. LES LIMITES DES METHODES D'ANALYSE ET DE CONTROLE DE GESTION PRACTIQUEES

La mise en place de ce système de contrôle de gestion comporte des limites. La première, provient du fait que chaque mois, nous constatons que le rendez-vous mensuel sur la situation économique et financière de l'organisme se réalise à partir des informations détenues dans la balance générale qui, malgré tout, demeure provisoire car les délais d'obtention des factures fournisseurs et l'enregistrement des écritures comptables ne permettent pas d'avoir une situation très fiable lors de ce rendez-vous. En outre, la balance permet de détecter d'importantes fluctuations d'un mois sur l'autre, mais pas de connaître la cause réelle de ces fluctuations. La direction ne peut donc pas s'appuyer sur ces informations pour prendre des décisions de gestion qui engagent de façon pérenne l'avenir de l'organisme.

En outre, la comptabilité générale de cette organisme « obéit au principe de la boîte noire »⁶¹⁴, malgré les procédures mises en place pour tenter d'en diminuer les effets ; ainsi l'enregistrement des charges par nature dans le système comptable conduit à éclater des charges liées à une même action. Pour calculer le coût d'une activité, les charges clairement identifiables liées à cette activité sont ventilées au sein des comptes de charges concernés, conformément aux dispositions légales de la comptabilité générale, en créant des subdivisions de compte « 6 » pour chaque activité, au lieu de mettre toutes les activités de même nature dans un seul compte. Ainsi prenons l'exemple du compte « 611600 « organisation de salons » ». Nous avons créé, un compte de charge « 611601 » pour le salon X, et un autre compte « 611602 » pour le salon Y ce qui permet d'identifier plus facilement certaines charges. Toutefois, cette subtilité ne permet pas d'identifier comment par exemple, répartir les charges d'affranchissement ni de calculer un coût des activités de façon plus complète.

Le préalable à un contrôle de gestion fiable dans une PME est d'assurer l'exactitude des informations données par la comptabilité générale, ce qui explique que **le contrôleur devient donc, dans un premier temps, un superviseur**. Cela constitue une originalité par rapport au rôle traditionnel du contrôleur de gestion, dans une grande structure qui ne peut pas toujours

⁶¹⁴ Algoud J-P, *Systémique. Vie et Mort de la Civilisation Occidentale*, éditions L'interdisciplinaire 2002, p. 35.

superviser ces informations. Toutefois, la fiabilité de la comptabilité est longue à obtenir, le contrôleur de gestion déploie souvent une énergie et un temps importants (entre 70 et 80% de son temps sont consacrés par le contrôleur de gestion à la fiabilisation de la comptabilité) pour obtenir une fiabilité partielle. De ce fait, il subsiste des analyses qui aurait dû être réalisées et qui ne le sont pas : ainsi, le tableau récapitulatif du « coût total des temps » c'est-à-dire le récapitulatif général des coûts d'activités de toute la nomenclature sur une année entière, incluant les valeurs variables (Cf. figure N°21), n'est pas établi suffisamment régulièrement, et de ce fait, le contrôleur de gestion et la direction ne peuvent en réaliser l'interprétation ni établir de lien avec la prise de décision.

En outre, il existe peu de plans d'action budgétés en euros, c'est-à-dire que les activités prioritaires, décidées en début de semestre le sont toujours en fonction d'un nombre d'heures bien déterminées, mais pas valorisées en euros.

De plus, l'analyse globale des écarts n'est pas encore effectuée, seules des analyses par activités au niveau des opérationnels sont effectuées. Le contrôleur de gestion fonctionnel collecte les écarts transmis par les opérationnels et les hiérarchiques mais ne les consolide pas.

Le repérage des surcharges dans les comptes de la classe 6 n'est pas encore réalisé ; ainsi, à titre d'exemple, il manque l'identification des surconsommations de fournitures administratives liées à des dysfonctionnements tels que erreurs, pannes photocopieurs... A contrario, il nous est arrivé de mesurer les agios liés à des retards d'encaissement de créances clients et nous avons mis en place une procédure relances clients plus fiable et plus stricte, pour diminuer les délais de règlement effectifs de certains clients et diminuer ainsi le montant de ces agios.

Il existe aussi une carence dans l'identification des non-produits qui allègent le compte de résultat. De ce fait, à titre d'exemple, nous avons amélioré la procédure de demande de subvention pour les manifestations externes, afin d'éviter un « manque à gagner » pour les manifestations externes que l'organisme organise, mais cela n'est pas systématique.

L'analyse des fiches d'activités polyvalentes consolidées au niveau de l'organisme existe, pour l'étude par la direction des surcharges et des sous charges des acteurs de façon semestrielle et annuelle, ainsi que pour éclairer l'interprétation et la compréhension de l'évolution de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables mesurée par la comptabilité générale. Toutefois, il manque une analyse formalisée sur trois années de l'évolution de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables et son interprétation.

CONCLUSION DU CHAPITRE 5

Nous avons exposé dans ce chapitre, les **différents composants du contrôle de gestion socio-économique mis en place dans cet organisme** : le **processus de planification-programmation**, le **processus de réalisation des activités**, la **description des outils mis en place**, qui se déclinent en outils et techniques favorisant le partage de la fonction contrôle de gestion, les outils de décentralisation du contrôle de gestion, les outils de calcul du coût-valeur des activités.

L'analyse de la fiche d'activités polyvalentes, du calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, de l'articulation comptabilité générale / contrôle de gestion socio économique, de la base de données « coûts-valeurs » des activités, de la balance socio-économique, de la procédure couplage stratégie-contrôle de gestion, du tableau de bord du dirigeant, des rôles du contrôleur de gestion socio-économique, du degré de partage de la fonction entre spécialiste et opérationnel, d'aide à la prise de décision, du calcul du coût-valeur des activités, met en évidence des carences, notamment sur l'analyse de gestion. Ceci constitue un certain regret et une limite actuelle car le travail en amont réalisé par les acteurs et le contrôleur de gestion vise bien l'analyse de gestion.

En outre, la mise en place d'un contrôle de gestion s'appuyant sur la gestion des temps, est un sujet sensible au sein de l'organisme ; les responsables d'activités, les responsables hiérarchiques et le contrôleur de gestion consacrent un important volume d'heures à convaincre et inciter les acteurs à déclarer leurs temps dans la base de données dans un premier temps, puis, à ce que ceci soit effectué de façon pertinente sur les lignes de la nomenclature.

Nous avons mis en exergue que ce type de contrôle de gestion place l'acteur au cœur du système. Par conséquent, il requiert une importante part de gestion des comportements des différents acteurs, et une meilleure identification des rôles des acteurs dont celui du contrôleur de gestion que nous résumons ici : Le contrôleur de gestion est un cadre fonctionnel au service des contrôleurs de gestion décentralisés, ce qui lui permet d'être beaucoup moins isolé dans l'organisme.

Le contrôleur de gestion développe différents rôles, tels que celui d'authentification puisqu'en tant que spécialiste, il émet son avis sur la pertinence des résultats financiers transmis par les auto-contrôleurs de gestion, de **formation** et d'**assistance** auprès des opérationnels en fonction des

besoins, **d'aide à la synthèse des informations** et à la **présentation des indicateurs** dans les instances de pilotage, de **support à la recherche de pistes d'actions** avec les acteurs opérationnels. En outre, par le calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, il cultive le rôle de **vigilance économique** en proposant des actions d'amélioration de la valeur ajoutée, en validant les indicateurs utilisés dans les contrats d'activités périodiquement négociables, en évaluant certains objectifs, en conseillant lors de la mise en place de tableaux de bord de pilotage, ainsi que dans l'alimentation en indicateurs quantitatifs, qualitatifs et financiers, du tableau de bord du dirigeant. Pour ce faire, il a pour mission de convaincre les opérationnels de participer au processus de contrôle de gestion socio-économique, mais également de les sensibiliser à la dimension économique de leur pratique professionnelle.

Dans ce chapitre, nous estimons avoir démontré par cette expérimentation, les hypothèses suivantes :

HP 1.2 Il est possible d'articuler les résultats comptables notamment les soldes intermédiaires de gestion avec les résultats extracomptables pour une meilleure qualité des prises de décisions (ex : factures à parvenir, avances clients)... cette articulation est réalisée par le contrôleur de gestion.

HP 3.1 L'établissement de plans d'actions prioritaires budgétés permet un meilleur couplage stratégie-budget.

HP 4.2 Le contrôle de gestion intégré à tous les métiers de l'entreprise (et non considéré comme c'est souvent le cas comme un pôle totalement à part), permet sa diffusion à tous les niveaux de l'entreprise pour une meilleure maîtrise des coûts internes et externes de la PME.

HP 5.3 la contribution horaire à la valeur ajoutée, qui intègre tous les temps, est un indicateur de pilotage facile à calculer de la performance économique de l'entreprise.

HD 9 Le coût d'obtention d'informations fiables et transparentes de la part des acteurs de l'entreprise est extrêmement élevé. (F-I)

HP 9.1 Dans les PME, le rôle du contrôleur de gestion englobe celui de superviseur de la comptabilité pour qu'il ait une meilleure connaissance de l'économie de l'entreprise et qu'il puisse fiabiliser l'information comptable.

HD 10.1 la cohérence entre contrôle de gestion et choix stratégiques n'est pas souvent réalisée dans les entreprises.

HP 10.2 Le couplage contrôle de gestion et l'analyse stratégique peuvent être effectués par le biais du plan d'actions prioritaires, du plan d'actions budgétées en heures et en euros.

H P 10.3 Le contrôle de gestion devient un instrument de pilotage de la stratégie lorsque les coûts des activités stratégiques et opérationnelles sont mesurés.

HP 11.2 Il est possible d'évaluer les en-cours pour les activités immatérielles.

HP11.3 la balance économique est un outil d'évaluation des activités immatérielles.

HP 15 Le contrôleur de gestion a un rôle d'agent d'intégration où il a une dimension humaine de chef d'équipe, de pédagogue...

HP 16.1BIS Le rôle du contrôleur de gestion est celui de vigilance économique, qui permet de réduire l'incertitude et vérifier que tous les efforts qui sont fournis par les acteurs, convergent vers les objectifs de la stratégie.

HP 17.3 Par délégation du dirigeant, le rôle du contrôleur de gestion est de s'assurer que les prises de décisions des opérationnels sont en adéquation avec les décisions stratégiques.

HP 18 La mise en place du contrôle de gestion socio-économique permet d'articuler le processus budgétaire au processus stratégique.

Dans ce premier cas, nous avons analysé le degré d'implantation du modèle de coût-valeur des activités, l'évolution du processus de décision, l'évolution des comportements des différentes catégories d'acteurs et celle du rôle du contrôleur de gestion. Nous nous proposons d'étudier dans le sixième chapitre suivant, la mise en place de ce type de contrôle de gestion, sur le deuxième terrain d'observation scientifique.

Les résultats empiriques mis en évidence dans ce chapitre 5 seront mis en perspective dans le huitième chapitre avec les résultats académiques du chapitre 3 ; ce qui permettra de mettre en exergue des points de convergence-spécificité.

CHAPITRE 6 - RESULTATS D'EXPERIMENTATION CAS 2

6.1. PROCESSUS D'IMPLANTATION DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE	206
6.2. DESCRIPTION DES OUTILS MIS EN PLACE : FICHES D'ACTIVITES POLYVALENTES, BALANCES ECONOMIQUES	213
6.3. PREMIERS RESULTATS ISSUS DES FICHES D'ACTIVITES POLYVALENTES ET DES BALANCES ECONOMIQUES : ANALYSE ET PRISE DE DECISION.....	217
6.4. ROLE DES CONTROLEURS DE GESTION DANS LA MISE EN PLACE DU SYSTEME CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE.....	225
CONCLUSION DU CHAPITRE 6	229

Le cinquième chapitre a mis en évidence les résultats de l'expérimentation intégrale du modèle de contrôle de gestion socio-économique ? c'est-à-dire la mise en place et l'analyse des fiches d'activité polyvalentes, de fiches d'ordonnancement opérationnel, du calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutés sur coûts variables, du calcul du coût-valeur de certaines activités, de l'alimentation de la nomenclature des activités, de l'établissement de balances économiques pour des projets d'investissement matériel et immatériel, ainsi que l'établissement de plans d'action budgétés, dans un organisme de recherche-développement.

Nous abordons dans ce sixième chapitre, les résultats de l'expérimentation intégrale du modèle de contrôle de gestion socio-économique avec la mise en place de fiches d'activité polyvalentes, du calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutés sur coûts variables, du calcul du coût-valeur de certaines activités, de l'alimentation de la nomenclature des activités, de l'établissement de balances économiques pour des projets d'investissement matériel et immatériel dans un organisme de 4200 personnes, ce qui permet d'analyser les conditions de mise en place du contrôle de gestion socio-économique dans des organisations de taille importante.

Après la description du processus d'implantation du système de contrôle de gestion socio-économique, dans le paragraphe 6.1, nous décrivons dans le paragraphe 6.2, les outils de contrôle de gestion utilisés dans cette organisation, puis dans le paragraphe 6.3, les résultats et premiers impacts d'expérimentation du contrôle de gestion socio-économique avant d'aborder dans le paragraphe 6.4, le rôle du contrôleur de gestion dans la mise en place de ce type de contrôle de gestion.

6.1. PROCESSUS D'IMPLANTATION DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE

La description du processus d'implantation du système de contrôle de gestion se compose de deux points : le contexte d'implantation exposé dans le paragraphe 6.1.1 et la description de l'implantation dans le paragraphe 6.1.2.

6.1.1. LE CONTEXTE D'IMPLANTATION DU SYSTÈME DE CONTRÔLE DE GESTION SOCIO-ÉCONOMIQUE

Nous avons, dans le deuxième chapitre, présenté de manière générale l'organisme ; nous effectuons maintenant, une présentation détaillée des départements pilotes de la mise en place du contrôle de gestion socio-économique, qui s'est effectuée dans trois départements : le premier, celui de la comptabilité, des ressources financières et matérielles, de plus de cent personnes, qui élabore le budget de la direction financière qui représente 40 à 50 personnes et qui s'élève à 900 millions d'euros. Le deuxième, celui du service de contrôle de gestion, directement rattaché au directeur général, composé de quatre personnes. Le troisième, celui du contrôle interne constitué de trois personnes.

Suite aux exigences croissantes de la gouvernance, Ministère de l'emploi et de la formation, de ce grand organisme de services aux particuliers et aux entreprises en matière d'emploi, le contrat de gestion entre cet organisme et sa tutelle, évoqué dans le deuxième chapitre, est essentiel pour la mise en place du contrôle de gestion socio-économique puisqu'il détermine les priorités, les orientations et les objectifs généraux ainsi que les moyens à mettre en œuvre. En effet, le contrat de gestion lie l'établissement et le gouvernement Wallon pour cinq années. Ainsi, pour la période de 1989 à 1995, il s'agissait de définir les grandes orientations et de confirmer les missions. Puis en 1996, sont apparus les premiers objectifs quantitatifs. Celui de 2001-2005 marque un tournant puisqu'il édicte un principe « d'évaluation permanente » avec le développement de la notion d'indicateurs clés **d'impacts**, qui mettent en évidence les effets de l'action de l'organisme sur ses clients internes et externes et son environnement et **d'efficience**, qui mènent au calcul du coût de revient des activités, en complément de ceux dits de production c'est-à-dire de volume d'activité.

L'article 10 de ce contrat de gestion, a servi de cadre pour la mise en place du contrôle de gestion socio-économique dans cet organisme puisqu'il édicte le principe selon lequel : « **les objectifs d'impact, de qualité, d'efficacité, d'efficience et d'économie à atteindre sont déterminés par des critères mesurables, précis et assortis de délais** ». Le contrat de gestion 2006-2011 quant à lui, a mis l'accent sur un reporting externe plus fiable par un « système de reporting interne enraciné à tous les niveaux de l'organisation ». Il a également inscrit comme objectif à atteindre pour toutes les activités de l'organisme, le calcul du coût de revient des activités. En 2003, la direction avait reporté la mise en place de ce type de contrôle de gestion. Or, la situation générale économique de la région Wallonne et le changement de gouvernement ont entraîné une exigence plus forte et un contexte extérieur qui a fait pression. Le comité de direction est l'instance qui a délégué au comité de gestion, équivalent du conseil d'administration, pour traduire en interne, ce qu'imposent ses parties prenantes "extérieures". Dans ce contexte, la mise en place du management socio-économique et du contrôle de gestion socio-économique a semblé au comité de direction être le bon moyen pour : enraciner son système de reporting interne par son efficacité en termes de développement de la capacité managériale de l'encadrement, l'utilisation d'outils de formalisation de la stratégie par le biais du

plan d'actions stratégiques interne et externe et de sa démultiplication par le biais des plans d'actions prioritaires des différents services de l'organisme, ainsi que, pour l'amélioration des pratiques de communication-coordination-concertation.

Le diagnostic socio-économique effectué en 2006 a fait émerger des carences importantes dans l'organisation du travail, telles que le manque de transversalité de l'équipe de direction générale et des directions des régions, la perception d'un certain isolement du directeur général dans sa vision stratégique, certainement dû en partie à un mouvement essentiellement descendant des plans d'actions prioritaires, une sous-estimation du fait que l'animation managériale d'équipe constitue un puissant levier de la mise en œuvre de la stratégie, une carence d'indicateurs de pilotage, rendant plus difficile la conduite d'une stratégie de changement et de mesure des effets des actions. A titre d'exemple, les directions régionales ne mesurent pas leurs activités; il n'existe pas de tableau de bord commun intégrant la mesure des écarts entre les ressources attribuées et celles consommées. Ce diagnostic socio-économique a également mis en évidence un manque de pratiques régulières de reporting. Comme l'illustre la phrase-témoin suivante : « *On sent une volonté de la direction des systèmes informatiques de se rapprocher de ses clients internes, mais les choix de priorités budgétaires restent une boîte noire.*⁶¹⁵ »

Face à ces constats, les membres de la direction ont considéré important de construire un système d'information pour piloter la performance globale de l'organisation, ainsi que de mettre en place un processus d'amélioration de l'organisation du travail, dont la phrase-témoin suivante résume l'évolution: « *Pour l'ensemble des personnes, l'efficacité de l'organisation du travail a augmenté au profit de la qualité des services aux clients. La répartition des missions et des rôles entre les services est plus claire et mieux formalisée à travers des outils de management simples*⁶¹⁶ ». Parmi ces outils de management, il existe des outils de contrôle de gestion tels que la balance économique associée aux plans d'actions prioritaires et aux fiches d'activité polyvalentes dont nous analyserons les effets de la mise en place sur le développement de la polyvalence des acteurs et notamment la régulation des absences.

En outre, un travail important de clarification, d'allégement et de formalisation des règles et des procédures a permis d'améliorer le pilotage des activités. Depuis, le personnel respecte mieux les procédures qui sont moins perçues comme des freins à l'efficacité du travail. En outre, la mise en place de contrôles du respect des procédures a permis à l'encadrement de jouer un rôle plus actif pour faire respecter des règles comme celle du pointage des heures de travail.

Le processus de prise de décision englobe différentes sortes de prise de décision : des décisions opérationnelles, qui sont prises au quotidien et traitées au niveau des réunions d'équipes ; des

⁶¹⁵ Diagnostic socio-économique dans un organisme de services aux particuliers et aux entreprises en matière d'emploi, Rapport de recherche ISEOR, octobre 2007.

⁶¹⁶ Evaluation socio-économique dans un organisme de services aux particuliers et aux entreprises en matière d'emploi, Rapport de recherche ISEOR, septembre 2005.

décisions stratégiques qui demandent un arbitrage plus grand et donnent lieu à des dispositifs **transversaux** tels que celui du Comité de Direction. Ce dernier est l'instance politique de l'organisme, qui, à partir du contrat de gestion, détermine les grandes orientations de la politique générale de l'organisme. Celles-ci sont alors soumises aux responsables des trois entités qui réfléchissent en concertation avec les membres de leur équipe sur la priorité de chacune de ces orientations. Les membres de l'encadrement s'entendent et se conseillent ensemble sur les bonnes pratiques internes.

Toutefois, demeure un défi dans cet organisme : *passer d'un contrôle de gestion traditionnel, en 2001, principalement financier, centralisateur et affaire de spécialistes, au contrôle de gestion socio économique dans un contexte de mise en place du management socio économique*⁶¹⁷, ce qui induit de passer en douceur d'un management relationnel affectif à un management relationnel basé sur les résultats.

Après avoir abordé le contexte de mise en place du contrôle de gestion socio-économique dans cet organisme, nous présentons, dans le point 6.1.2, le déroulement de l'implantation du système de contrôle de gestion socio-économique.

6.1.2. IMPLANTATION DU SYSTÈME DE CONTRÔLE DE GESTION SOCIO-ÉCONOMIQUE

Le contrôle de gestion socio-économique a été mis en place dans chacune des trois entités présentées dans le deuxième chapitre p.74, mais à différentes vitesses et sous différentes formes dont nous verrons les résultats dans le point 6.3 de ce chapitre.

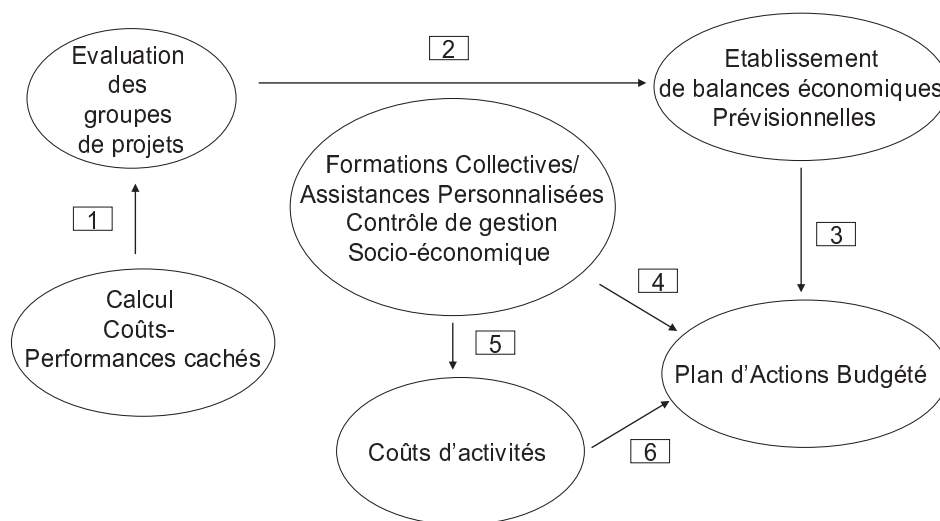
Le comité de direction est chargé du pilotage de la mise en place du contrôle de gestion socio-économique dans les services pilotes, afin d'en déterminer le fil conducteur, dans le but de futures mise en œuvre et pour le partage de l'information. Ceci s'effectue à partir de la remontée d'informations du terrain et des remontées externes.

En 2005, le responsable du département ressources matérielles et financières, a proposé son service comme pilote dans la mise en place du contrôle de gestion socio-économique et souhaite utiliser comme soutien, les plans d'actions budgétés, les balances économiques prévisionnelles et définir une nomenclature d'activités de son département. Cette décision est prise en accord avec

⁶¹⁷ Diagnostic socio-économique dans un organisme de services aux particuliers et aux entreprises en matière d'emploi, Rapport de recherche ISEOR, octobre 2007.

son supérieur hiérarchique, le responsable de l'entité deux, membre du comité de direction. La mise en place du contrôle de gestion dans la direction des ressources matérielles et financières s'est réalisée entre 2006 et 2007. Un logigramme a été établi comme le montrent les figures suivantes.

Figure 22 : Logigramme contrôle de gestion socio-économique



Ce logigramme permet de visualiser l'enchaînement des actions, de manière relativement simple, afin qu'elles soient comprises de tous. Ainsi, le calcul des coûts-performances cachés permet aux groupes de projets d'évaluer les actions envisagées (Cf. 1 figure 22). Puis les propositions des groupes de projets font l'objet de balances économiques prévisionnelles qui permettent de quantifier les gains espérés (Cf. 2 figure 22) et de sélectionner ainsi, les projets qui semblent les plus efficaces. Ceci aboutit à des plans d'actions budgétés (Cf. 3 figure 22). Parallèlement, des formations collectives et des assistances personnalisées en contrôle de gestion socio-économique sont dispensées aux acteurs afin de les aider à établir les plans d'actions budgétés et les coûts d'activités (Cf. 4 et 5 figure 22). Ces derniers permettent également la valorisation des plans d'actions budgétés. (Cf. 6 figure 22).

Pour chacun des six éléments qui composent ce logigramme, il existe un sous-ensemble d'actions dont un exemple est présenté dans la figure 23 ci-après.

parties prenantes du groupe de projet. Ceci est d'autant plus important que dans ce type de contrôle de gestion, **l'acteur étant au cœur du système, il s'agit de piloter les comportements des différents acteurs dans le sens de la stratégie**, lors de la mise en œuvre du contrôle de gestion socio-économique.

La mise en place du contrôle de gestion socio-économique s'effectue donc progressivement du fait de la différence des prises de décision entre les deux groupes de projet. En effet, celles prises par le groupe de projet politique, requièrent plus de temps puisqu'elles relèvent d'enjeux politiques et peuvent même modifier celles prises par l'autre groupe. En effet, selon le principe de l'ascenseur socio-économique présenté dans le chapitre 4, l'acceptation d'activités concernant l'approche intégrée du contrôle de gestion socio-économique, notamment, le calcul du coût des activités décidé dans le groupe de mise en œuvre en 2002 a été différé en 2005, le temps que les membres du groupe politique trouvent un accord. Ainsi, l'instance de décision politique, décide de ce qui ne peut pas être diffusé ou effectué, mais le choix des destinataires est laissé à l'appréciation des responsables d'entité, membres du groupe de projet de mise en œuvre.

En 2002, un groupe de travail constitué du responsable du contrôle interne et du contrôleur de gestion a été structuré pour déterminer les liens existant entre audit interne et contrôle de gestion socio-économique. Ainsi, l'analyse du portefeuille de produits présenté par le responsable du contrôle de gestion a permis de rendre visibles les produits et services cachés et de les analyser avec le responsable du contrôle interne. La nécessité d'identifier ce lien a été mise en évidence par des partenaires externes, les réviseurs (auditeurs comptables) qui souhaitaient développer une approche large de l'audit interne c'est-à-dire non exclusivement financière, afin de développer l'image de l'organisme, ce qui constitue une nouveauté pour une administration. L'audit interne au sens large est défini par les partenaires externes de cet organisme comme l'identification des procédures visant à maîtriser les risques de ne pas atteindre les objectifs fixés par la tutelle. Cette définition pose deux questions : celle de la pertinence et celle de l'application de ces procédures.

Par ailleurs, le groupe de projet qui détermine les orientations politiques a décidé en 2005 des modalités de diffusion du rapport sur les données ressources humaines, notamment le reporting charges de personnel, dont la diffusion crée de la transparence mais également une certaine inquiétude en termes de mise en œuvre. En effet, jusqu'alors, dans cet organisme de 4200 personnes, les charges de personnel étaient gérées de façon centralisée. Cette inquiétude vis-à-vis du reporting des ressources humaines a suscité de nombreux débats au sein de ces groupes de projet ; par conséquent, il a été décidé d'identifier l'émetteur de l'information, tous les destinataires ainsi que les conditions d'exploitation de l'information, particulièrement en termes de sécurité et de confidentialité de l'information ; cela a permis de donner les orientations politiques pour le groupe de projet chargé de la mise en œuvre du reporting des ressources humaines.

Cette instance de décision politique a également décidé que pour 2005, le budget serait abordé de façon régulière et dans le même périmètre qu'habituellement, c'est-à-dire au-delà du bilatéral direction financière-entité et a déterminé que le responsable de la direction ressources financières et matérielles contrôlerait quatre fois par an l'exécution du budget.

En matière de reporting, le groupe de projet de mise en œuvre a analysé la faisabilité concrète de la réduction des coûts cachés, puis a décidé une certaine décentralisation synchronisée afin d'obtenir des reporting tels que celui de la maîtrise des ressources, ainsi que de la visibilité et des impacts économiques des actions. Le reporting est une des missions du contrôleur de gestion, mais dans ce système les reporting sont décidés collégialement. Cette décentralisation synchronisée a permis également l'amélioration de la qualité des relations internes par l'identification des zones d'autonomie financière et de déconcentration physique en matière de décision.

Dans ce processus d'implantation, le contrôleur de gestion fonctionnel a pour rôle de rappeler et d'expliquer à chaque réunion ou dispositif, la décision de la direction et la manière de l'implanter.

Nous avons abordé le processus de mise en place, nous décrivons dans le paragraphe 6.2, la description des outils mis en place dans cet organisme.

6.2. DESCRIPTION DES OUTILS MIS EN PLACE : FICHES D'ACTIVITES POLYVALENTES, BALANCES ECONOMIQUES

Le diagnostic effectué en 2006 avait mis en évidence que les outils de management socio-économique n'étaient pas utilisés dans tous les services, notamment les grilles de compétences qui permettent d'évaluer le changement de compétences dans le processus de conduite du changement⁶¹⁸.

Face à ce constat, la direction a décidé de mettre en place les grilles de compétences ainsi que les balances socio-économique sur certains projets importants, les plans d'actions prioritaires, le calcul et la surveillance de l'indicateur contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, ainsi que le coût-valeur des activités que nous développons dans les paragraphes suivants.

⁶¹⁸ Cf. chapitre 4 p.3 et p.23.

**DEUXIEME PARTIE -
LE ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION ET SES OUTILS**

L'outil **grille de compétences** a été généralisé à toutes les équipes afin de gérer l'équilibre entre polyvalence et spécialisation. Ainsi, en donnant plus de visibilité aux évolutions en cours de l'organisation du travail, cet outil peut aider l'encadrement à rassurer les agents inquiets du développement de la polyvalence, perçue comme un appauvrissement de leurs métiers. Il favorise également le pilotage des équipes des différentes directions régionales, même si son utilisation n'est pas encore généralisée à tous les services.

Le diagnostic avait également fait émerger que l'outil balance économique, qui est sensé améliorer la qualité des décisions, en réalité ne servait pas de support de négociation aux porteurs de projets et aux décideurs. En 2003, il y a donc eu des formations individuelles par le service de contrôle de gestion, puis un audit a été effectué afin de s'assurer que les balances économiques étaient utilisées à bon escient.

Le portefeuille de produits est un outil qui permet l'identification des activités et par conséquent la mise en place de la nomenclature des activités (cf. figure 25). Il a été présenté dans les deux dispositifs de mise en place du contrôle de gestion socio-économique vus précédemment par le contrôleur de gestion.

Figure 25 : Exemple de portefeuille de produits

PRODUITS OBJECTIFS	PRODUITS METHODES	PRODUITS PRESTATIONS
Assurer le support adéquat de leur fonction	1. Fournir le matériel et le mobilier demandés	Analyser la pertinence du besoin Transmettre le dossier au SC (Gr. Paquet) Réceptionner qualitativement et quantitativement le bien demandé Renvoyer le dossier au SC pour paiement
	2. Approvisionner en fourniture de bureau	Analyser la pertinence du besoin avec le correspondant Préparer la commande Encoder la sortie de marchandise dans le programme Eco 5 Livrer la marchandise (et faire Eco 5)

Cette figure met en évidence une des activités d'un service support afin de la rendre lisible et de créer ainsi la nomenclature d'activités de ce service. Ainsi, l'objectif « assurer le support adéquat

de leur fonction » nécessite de « fournir le matériel et le mobilier demandés » qui se décompose en différentes actions détaillées :

- analyser la pertinence du besoin ;
- transmettre le dossier ;
- réceptionner qualitativement et quantitativement le bien demandé ;
- renvoyer le dossier aux services centraux pour paiement.

Le portefeuille de produits permet dans les entreprises de prestations de services, d'identifier les relations clients-fournisseurs. Dans cet organisme, il a été mis en place pour favoriser le dialogue entre les directeurs d'entité et le directeur général, entre les directeurs régionaux et le directeur d'entité, entre les responsables de service et le directeur régional.

Les fiches d'activités polyvalentes ont été mises en place dans les trois sites pilotes. Cette mise en place s'est caractérisée par une importante persévérance chez tous les acteurs, puisque même les supérieurs hiérarchiques souhaitent en faire un outil de dialogue, bien qu'il comporte des inexactitudes du fait de l'effet d'apprentissage. En effet, il s'est avéré que c'est par l'analyse que se fiabilise et se développe la motivation des acteurs pour la réaliser, du fait que le responsable hiérarchique la réalise avec eux. Nous retrouvons ici la notion **d'apprentissage collectif**.

La mise en place d'outils de gestion du temps a été décidée prioritairement puisque sans outils de planification-programmation des activités, la gestion des délais et la répartition de la charge de travail n'étaient pas fiables. Le flou entretenu sur la charge de travail réelle des agents risquait même de conduire à exacerber des conflits latents entre services.

En 2006, la nécessité de créer un outil informatique, connecté au système existant de la pointeuse s'est fait ressentir. Cet outil concerne la saisie des temps par les 4200 salariés en vue d'obtenir le coût-valeur des activités. Ceci s'est effectué grâce à une étroite collaboration que le contrôleur de gestion a construite avec le responsable informatique, demandant parfois l'arbitrage de la direction générale. En outre, des problèmes informatiques ont ralenti les travaux de mise en œuvre du contrôle de gestion socio-économique et le comité de direction est intervenu pour stimuler les actions de mise en œuvre.

Toutefois, la mise en place du calcul du coût-valeur des activités dans une entreprise, passe par son inscription dans le plan d'actions prioritaires de l'organisme, faute de quoi il ne sera jamais

considéré comme une priorité, et donc pas mis en place dans les délais fixés par la direction. Suite à cette inscription dans le plan d'actions prioritaires, une fiche d'ordonnement du projet a été établie indiquant les temps, les étapes à réaliser et les volumes horaires requis. Il est à noter, que face à l'importance de la taille de cette structure, un audit des plans d'actions prioritaires a été effectué afin de s'assurer qu'ils étaient compatibles entre eux et conformes à la stratégie ; pour cela, le responsable du contrôle interne a été un appui pour aider les acteurs à calibrer leurs plans d'actions prioritaires.

Des tableaux de bord de pilotage ont également été mis en place dans les trois entités ainsi que le montre en annexe 4, l'exemple de la liste des indicateurs du tableau de bord de pilotage d'une direction régionale. A titre d'exemple, les **indicateurs qualitatifs** sont des **indicateurs de communication-coordination-concertation** tels que la fiche de résolutions des réunions, les comptes-rendus de réunions, les fiches d'identité des services, la note de synthèse de l'audit des dispositifs de communication-coordination-concertation, la fiche d'ordonnement par opération des actions de formation de la direction régionale. Les **indicateurs quantitatifs** sont par exemple, le tableau récapitulatif bimensuel des jours de présence ou l'état des heures d'activités montrant le nombre d'heures d'activité de l'ensemble de la direction pour l'année 2006. Toutefois, dans cette direction il n'y a pas d'indicateurs financiers.

A l'heure où ces lignes sont écrites, la direction de l'organisme n'a pas décidé de mettre en place les contrats d'activité périodiquement négociables même si elle a conscience que c'est un outil de motivation du personnel autofinancé par la baisse des coûts cachés.

Concernant le calcul du coût-valeur des activités, pour traduire en interne deux articles du contrat de gestion, des entretiens ont été menés par le responsable du service pilote du département ressources matérielles et financières et le contrôleur de gestion avec les directeurs généraux des trois entités et les responsables des départements support, en vue d'identifier les champs d'activités prioritaires en matière de calcul de coûts de revient, en cohérence avec le modèle de contrôle de gestion socio économique. Lors de l'entretien avec le directeur de l'entité 2, il est apparu qu'il ne souhaitait pas privilégier uniquement la dimension stratégique, mais qu'il était nécessaire de disposer d'une vision sur l'ensemble des activités, courantes aussi bien que stratégiques. En effet, pour ce directeur général, la mise en place d'un dispositif de calcul de coûts de revient nécessite de progresser en parallèle dans les trois entités de l'organisme et par conséquent, il doit être le même dans ces entités.

L'entretien avec le directeur de l'entité 3 a mis en évidence que ce responsable ne s'oppose pas à la démarche, puisqu'elle est inscrite dans le contrat de gestion, mais qu'il considère que les spécificités de son entité rendent, à ses yeux, le modèle moins pertinent, du fait que le département assure peu d'activités récurrentes, mais essentiellement des projets ; par conséquent,

les activités sont très découpées et sujettes à de nombreuses interruptions. Toutefois, il reconnaît que le dispositif de calcul de coûts de revient des activités ne peut que favoriser l'intégration du département dans l'organisme, dans la mesure où il donnera plus de visibilité aux actions menées et aux coûts que celles-ci nécessitent. Ainsi, la justification des budgets demandés n'en sera que facilitée.

Nous venons de décrire les outils mis en place dans cette structure, nous mettons en évidence, dans le paragraphe 6.3, les résultats et les impacts de ces différents outils.

6.3. PREMIERS RESULTATS ISSUS DES FICHES D'ACTIVITES POLYVALENTES ET DES BALANCES ECONOMIQUES : ANALYSE ET PRISE DE DECISION

6.3.1. EXPOSE DES RESULTATS

Le groupe de projet de mise en œuvre du contrôle de gestion socio-économique, instance constituée du contrôleur de gestion, du directeur financier et de différents opérationnels du service contrôle de gestion et comptabilité, a fait émerger le constat suivant : la valeur économique se perd du fait des absences, des accidents du travail et des maladies professionnelles, de la rotation du personnel, du nombre de défauts de qualité, et du manque de productivité directe. C'est pourquoi la mise en place de certains outils comme la nomenclature, la saisie des temps, le calcul du coût-valeur des activités, les tableaux de bord de pilotage, les plans d'actions prioritaires et l'analyse de la rentabilité des investissements a été réalisée, dont nous développons les résultats dans les paragraphes suivants.

La mise en place en 2005 de la nomenclature, a débuté dans le département ressources matérielles et financières par l'établissement de la liste des activités qu'effectuait chaque acteur, afin que ces derniers comprennent le **sens** de cette nomenclature. Parallèlement, le directeur de ce département a fait preuve d'un réel enthousiasme en décidant d'apprendre à son propre service de cent dix personnes, comment utiliser un agenda, pour saisir des temps, en leur montrant l'analyse du temps de ses propres activités, ce qui les a incités à la réaliser. Nous retrouvons ici la notion de nomenclature individuelle abordée dans le chapitre 4, qui a donné lieu à une nomenclature générale des activités en 2008.

**DEUXIEME PARTIE -
LE ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION ET SES OUTILS**

La saisie des temps a débuté en 2005, dans les trois services pilotes. Puis, progressivement, en même temps que la mise en place du contrôle de gestion socio-économique s'effectuait dans le reste de l'organisme, cette pratique s'est développée pour arriver à ce qu'en 2009, quatre mille personnes saisissent leurs temps dans l'application informatique.

En 2005, le service du contrôle de gestion a été le premier à fournir un reporting prévisionnel mensuel de son service, puis, un début d'analyse des écarts a été effectué. Ce reporting centralisé s'est développé petit à petit mais n'est pas encore généralisé à ce jour.

Concernant les tableaux de bord de pilotage mis en place dans tous les services de l'organisme, et particulièrement ceux des directions, dont nous avons vu un exemple précédemment, ils ont permis de réaliser la liaison avec la stratégie, en intégrant des indicateurs permettant de l'expliquer et de la faire partager. En outre, il a été décidé en 2005, de diffuser tous les mois, l'indicateur de suivi du budget réalisé par entité.

La préparation des plans d'actions prioritaires a permis à la direction et l'encadrement de souligner les apports de cet outil en termes de développement de la synchronisation des actions entre les services, et d'amélioration de la qualité du pilotage de la mise en œuvre stratégique. Cet outil constitue également un support de communication, qui contribue à réduire le cloisonnement entre les services. Dans ce contexte, le directeur général a constaté une prise de conscience de tous les acteurs sur la mesure des activités prévues et réalisées.

De nombreux reporting ont été créés sur la période 2005-2008, dont les plus importants sont : le tableau de reporting sur la fonction de personnel indiquant les destinataires simultanés, celui des différents degrés de confidentialité et de fréquences, qui a été longuement discuté en groupe de pilotage politique, du fait qu'il traduit une modification de pratiques. En effet, jusqu'alors, les responsables de services n'avaient accès à aucune donnée concernant leur personnel, tout étant centralisé au département ressources humaines. Ainsi, le contrôleur de gestion a pu, après concertation étroite avec le service ressources humaines, établir un reporting comptable sur les coûts du personnel.

Le calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables a été réalisé pour la première fois en 2004 ; puis, en 2005, ce calcul a été amélioré en insistant sur les « biens et services divers », postes sensibles qui peuvent conduire à des calculs différents de cet indicateur. Dès lors, le calcul est réactualisé chaque année, afin d'analyser l'évolution et de dégager des prises de décision.

Le processus de calcul du coût de revient des activités s'est effectué en trois phases : la première a conduit, en 2007 à l'obtention d'un premier ensemble de zones prioritaires qui représentent environ trois cents acteurs dans l'organisme. La deuxième phase a étendu les zones prioritaires pour atteindre, en 2008, dans les services des entités unes et deux, environ deux mille sept cents personnes. La troisième phase a étendu le calcul du coût de revient des activités aux services de l'entité trois, soit environ mille cinq cents personnes, qui ont la particularité d'utiliser la méthode ABC depuis 2004.

Nous avons montré dans le quatrième chapitre, que le calcul du coût de revient des activités nécessite l'analyse des charges variables laquelle a pour objectifs : d'identifier les dépenses dites « variables » générées par les activités des équipes, ajouter ces dépenses aux coûts-valeurs des activités actuels, qui n'ont intégré jusqu'ici qu'une valorisation des temps humains consacrés à ces activités, pour passer d'un coût direct partiel à un coût direct complet. Un exemple se trouve dans la figure ci-dessous :

Figure 26 : Coût-valeur des activités du département des ressources matérielles et financières⁶¹⁹

DEPARTEMENT DES RESSOURCES MATERIELLES ET FINANCIERES COUTS DE REVIENT - 2007 PERIODE : Année 2007				CHARGES VARIABLES			COUT TOTAL PAR ACTIVITE		
NIVEAU DES HEURES DECLAREES PAR RAPPORT AU HEURES		HEURES	HEURES	COUT avec	En fonction choix stratégiques (CV1)	En fonction niveau d'activités (CV2)			
Heures déclarées	40.527	ANNEE 2007	2ème SEMESTRE	1er SEMESTRE	CHMVCV	Services et Biens divers	Bâtiments/ Véhicules		
Heures prestées	158.048	TOTAL	20.483	20.045	1.568.004	128.460	3.541	17.199	1.717.204
RATIO	25,97%				- 38,69 Eur				
Gestion Courante	32.590		16.009	16.581	1.260.912	734	592	13.831	1.276.069
Gestion du service	15.691		7.640	8.050	607.074	0	0	6.659	613.733
Cellule contrôle des engagements	1.119		849	270	43.298	0	232	475	44.005
Cellule Coordination des Achats	15.780		7.519	8.261	610.539	734	360	6.697	618.331
Création de potentiel	7.937		4.474	3.464	307.092	127.725	2.949	3.369	441.135
Autres actions de développement de potentiel (coopérant	254		181	72	9.821	0	0	108	9.929
Formations - Séminaires - Colloques	2.770		1.702	1.068	107.177	33.519	26	1.176	141.898
PAP - Participer à la rédaction, la concrétisation et au su	9		0	9	329	0	0	4	332
PAP - Améliorer la communication relative aux prestation	29		0	29	1.111	0	0	12	1.123
PAP-Calculer les coûts de revient des activités du Départ	948		455	493	36.665	0	0	402	37.067
PAP-Mettre en oeuvre le workflow lié à la gestion de la de	526		284	242	20.357	68.997	0	223	89.577
PAP-Mettre en place les indicateurs du Contrat de gestio	232		170	62	8.979	0	0	96	9.078
PAP-Rendre la Comptabilité analytique conformes aux ar	299		172	127	11.568	0	0	127	11.696
PAP-RF-Mise ne place du CODA	126		109	18	4.881	9.196	0	54	14.131
PAP-RF-Mettre en production le logiciel de gestion immo	2.375		1.105	1.270	91.876	16.014	2.922	1.008	111.820
PAP-Simplifier les procédures RM-RF	370		296	74	14.327	0	0	157	14.484

La partie gauche de la figure 26 indique pour les activités dites de gestion courante et celles dites de création de potentiel, le nombre total d'heures réalisées par les salariés de ce service pour l'année 2007 (Cf. colonne « année 2007 figure 26). Toutefois, la planification-programmation s'effectuant sur un horizon de six mois, ce nombre d'heures est identifié pour le premier et le deuxième semestre de cette même année (Cf. colonnes « Heures 2^{ème} semestre » et « Heures 1^{er} semestre »). Nous obtenons donc à ce stade, l'activité de ce service en volume d'heures. Pour obtenir le **coût-valeur partiel en euros**, le volume d'heures identifié précédemment est valorisé à la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables (Cf. colonne coût avec CHMVCV).

⁶¹⁹ Gallien R., Bossens C., 2008, op.cit.

Pour aboutir au **coût-valeur complet** de ce service, les deux catégories de charges variables en fonction des choix stratégiques et en fonction du niveau d'activité⁶²⁰ sont ajoutées. Avec ce type de calcul, le responsable du service a une multitude de leviers d'action pour prendre des décisions stratégiques.

D'autres illustrations se trouvent en annexes 5 et 6.

L'identification des charges variables pour le calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables a été réalisée en amont, par le service contrôle de gestion et en aval, par chaque correspondant budgétaire des trois entités dont un exemple est présenté en annexe 7.

L'analyse de la rentabilité de l'investissement est également réalisée de manière décentralisée au niveau des directions régionales par les opérationnels et les contrôleurs de gestion. Ainsi, à partir de 2007, l'utilisation d'outils d'analyse économique et de pilotage s'est développée par exemple en utilisant des balances économiques spontanément pour des projets d'investissement, comme par exemple, le renouvellement de la flotte des véhicules de services.

Ceci conduit à une organisation différente dans laquelle le contrôleur de gestion ne vérifie pas globalement le coût des activités de tous les acteurs, mais par ligne de coûts. Ainsi, chaque contrôleur de gestion possède un portefeuille de clients internes, ce qui entraîne une certaine polyvalence des acteurs en matière de contrôle de gestion.

Nous venons d'exposer les différents résultats obtenus dans cet organisme, nous en effectuons l'analyse dans le paragraphe suivant.

6.3.2. ANALYSE DES RESULTATS

Concernant la nomenclature des activités, sa construction a été réalisée par le « collectif » contrôleur de gestion-opérationnels ; En effet, la nomenclature est surveillée en central par le contrôleur de gestion, ce qui évite les redondances dans les lignes d'activité déjà existantes. L'opérationnel quant à lui, transmet la demande au gardien de la nomenclature, le contrôleur de gestion, qui a la meilleure connaissance de la nomenclature des activités, et donne son avis sur l'imputation de l'activité dans la nomenclature, en fonction des plans d'actions prioritaires. Toutefois, ceci s'effectue lorsque les acteurs sont habitués au système de la nomenclature. De ce fait, pour les familiariser, la créativité des acteurs est encouragée, puis, le contrôleur de gestion leur montre l'intérêt de saisir dans une nomenclature unique. Ainsi, la nomenclature devient un récipient d'accueil de toutes les actions prioritaires et les activités récurrentes, ce qui encourage les acteurs à déclarer les activités qu'ils réalisent.

⁶²⁰ Cf. chapitre 5 p.178.

Pour aider les acteurs à identifier les activités cachées, le portefeuille de produits (Cf. figure 26) est un outil qui leur a permis de définir des produits méthodes transférés et structurés en noms d'activité.

Le récapitulatif des fiches d'activités polyvalentes, est un outil qui objective davantage, l'analyse des activités, puisque le responsable d'équipe connaît ainsi les activités des acteurs qu'il encadre.

La consolidation des fiches d'activités polyvalentes fiabilise les systèmes d'informations, et des décisions de report d'activité sont alors prises de façon plus éclairée.

Une certaine solidarité s'est créée dans tout l'organisme, puisque tous les acteurs saisissent des temps dans la nomenclature et que le service spécialisé impulse ce mouvement pour valoriser les coûts-valeurs des activités. Un «lien social » s'est créé dans l'organisme, puisque progressivement chacun voit que chaque acteur apporte une valeur ajoutée à l'organisme. Toutefois, les responsables des services pilotes, dans le souci de fournir des informations fiables au contrôleur de gestion, ont très rapidement souhaité identifier les écarts dès la mise en place, ce qui a entraîné une certaine réticence des acteurs qui ont perçu cela comme un système «contrôlant». De ce fait, les responsables des trois sites ont été amenés à expliquer qu'il s'agissait d'obtenir une **fiabilisation partagée**. Toutefois, comme nous l'avons montré dans le quatrième chapitre, s'il existe des tricheries dans le pointage des heures de travail, c'est l'action concertée de la direction et de l'encadrement pour exercer un contrôle plus actif des pointages, qui a permis de les diminuer fortement. D'autant plus qu'un écart de ce type sur une rubrique peut avoir une incidence faible sur le résultat global, mais une importante sur l'analyse des coûts d'activités, et par conséquent rendre les prises de décisions erronées.

De plus, ce nouveau système de gestion des horaires dynamiques de travail a été harmonisé pour toutes les catégories de personnels, ce qui le rend plus équitable et semble être facteur d'amélioration de l'ambiance de travail, jugée plus conviviale, et de l'état d'esprit du personnel que l'encadrement juge plus coopératif.

Nous avons mis en évidence précédemment, que la saisie des temps s'est effectuée dans un premier temps dans trois services pilotes, qui représentent environ 120 personnes et que par la suite, elle s'est généralisée à tout l'organisme, soit 4000 personnes. Se pose alors la question de savoir comment cette démultiplication s'est effectuée : certains acteurs issus de différents services de l'organisme ont été formés aux concepts et outils de contrôle de gestion. Une fois cette compétence acquise, cette cinquantaine de personnes est devenue « intervenants internes » et a eu pour mission de démultiplier, sur les 4000 personnes de l'organisme, la mise en place du contrôle de gestion socio-économique à tous les niveaux, c'est-à-dire jusqu'au personnel de base. Ce sont des vecteurs primordiaux pour cette mise en place, puisqu'ils sont les gardiens de la bonne utilisation des outils du management socio-économique et du contrôle de gestion socio-économique. Cela montre le caractère ascendant et descendant de la mise en place du contrôle de gestion socio-économique, c'est-à-dire que, pour que les personnels de base saisissent les fiches d'activités polyvalentes, il est nécessaire que les supérieurs hiérarchiques jusqu'en haut de leur

DEUXIEME PARTIE - LE RÔLE DU CONTRÔLEUR DE GESTION ET SES OUTILS

ligne hiérarchique saisissent aussi leur fiche d'activités polyvalentes, en discutent et la montrent. Ceci a également eu un caractère vendeur transversalement car lorsqu'une ligne hiérarchique l'utilise, les acteurs des autres services, souhaitent également l'expérimenter.

Concernant le calcul du coût-valeur des activités dans cet organisme, le contrôleur de gestion a explicité auprès des autres acteurs, la notion de coût afin de rendre l'organisation plus efficiente. Ainsi, les services fonctionnels sont classiquement réputés pour ne pas avoir de marge opérationnelle, sauf s'ils développent des réflexes de négociation pour acheter moins cher. A contrario, un service central qui impose une procédure inadaptée peut exposer toute l'entreprise à l'augmentation des coûts cachés.

La détermination des charges variables a été effectuée par la formation des auto-contrôleurs de gestion aux concepts de contrôle de gestion socio-économique, par le personnel du service contrôle de gestion, afin qu'ils puissent appliquer ces principes au calcul du coût valeur de leurs activités. Ceci permet de rendre visibles les leviers sur lesquels les acteurs peuvent agir.

Le calcul du coût-valeur des activités dans cet organisme a permis : l'obtention d'une première visibilité des dépenses directes imputées dans les différents services ainsi qu'une nouvelle dynamique par rapport à la qualité de l'information comptable. Toutefois, les acteurs chargés d'effectuer ces calculs ont déploré le fait que les informations comptables demeurent incomplètes et qu'elles nécessitent un traitement « manuel » des données analytiques disponibles.

Les reporting demandés par la tutelle ont suscité d'importants débats, notamment celui concernant les ressources humaines, puisqu'il semblerait que le service ressources humaines, qui a en charge la gestion du budget du personnel ne veuille pas diffuser l'information relatives aux ressources humaines. Les tensions observées entre le groupe de projet contrôle de gestion socio-économique et le département ressources humaines, s'expliquent par la concomitance d'une de leurs missions : le budget et par le fait que les données ressources humaines sont centralisées. En effet, dans cette structure de 4000 personnes, il n'existait aucun indicateur de gestion de personnel. Ainsi, un directeur d'entité n'avait aucun chiffre concernant les données de son propre personnel. Or, la tutelle a exigé des trois entités contrôle de gestion, service financier et ressources humaines, de garantir au directeur général la fiabilité des données qui leur étaient transmises. Ceci a nécessité un travail participatif pour mettre en place des outils décentralisés de gestion du personnel, et de la variation des heures. Les parties prenantes ont compris l'intérêt d'analyser les heures de ressources humaines puisqu'il n'est pas possible d'obtenir un coût d'activité sans connaître les heures réalisées ni améliorer les comportements en matière de productivité, s'il n'existe pas un indicateur de mesure des heures et donc de la valeur ajoutée. En effet sans cela, le niveau attendu de conversion des coûts cachés en valeur ajoutée par réallocation des ressources, à l'intérieur du budget existant, n'est pas obtenu, ce qui est l'objectif principal de la mise en place effective d'un système de contrôle de gestion socio-économique.

Nous avons explicité précédemment, que dans une des trois entités, parallèlement à la mise en place du contrôle de gestion socio-économique, se développait la méthode ABC « activity based

costing ». La mission du responsable de cette entité a été d'articuler les deux méthodes, ce qui a posé un certain nombre de problèmes du fait qu'après trois ans de mise en place, les résultats du modèle « activity based costing » n'étaient toujours pas connus et que, comme nous l'exposons dans le huitième chapitre, ces deux méthodes, semblent peu compatibles.

Quant aux outils de décentralisation du contrôle de gestion socio-économique, que sont les plans d'actions prioritaires, les tableaux de bord de pilotage et les contrats d'activités périodiquement négociables, il est à noter que les plans d'actions prioritaires restent largement qualitatifs avec seulement quelques indicateurs quantitatifs, et qu'ils ne préparent pas encore aux plans d'actions budgétés. Les tableaux de bord de pilotage sont essentiellement axés sur le reporting budgétaire plutôt que sur le reporting de la gestion des activités des acteurs. Ils ne sont pas assez financiers. Comme les contrats d'activité périodiquement négociables ne sont pas mis en place, nous pouvons nous demander si la motivation du personnel sera durable. En effet, le contrat d'activité périodiquement négociable incite les acteurs à agir et sa contrepartie financière ne représente pas un coût supplémentaire, puisqu'il est autofinancé par la baisse des coûts cachés⁶²¹. Toutefois, la motivation des acteurs est également stimulée par le style de management plus participatif dans lequel les responsables des services exposent et commentent avec leurs collaborateurs, les différentes informations qu'ils obtiennent par le système de contrôle de gestion socio-économique.

L'analyse budgétaire est encore embryonnaire, puisque le passage des plans d'actions prioritaires aux plans d'actions budgétées n'est pas encore effectué. Toutefois, la mise en place du contrôle de gestion socio-économique a mis en évidence que les responsables opérationnels souhaitent plus d'autonomie budgétaire, car actuellement elle ne porte que sur 5% du budget de fonctionnement environ, et plus de confiance. Or, pour responsabiliser les acteurs, il est nécessaire qu'une certaine confiance soit établie. Depuis 2004, subsiste toujours la question de la décentralisation budgétaire, c'est-à-dire jusqu'à quel niveau de responsabilité et auprès de quels acteurs décentraliser la décision d'engagement budgétaire.

Le calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, dans cet organisme, a été effectué par le service contrôle de gestion conjointement avec les correspondants budgétaires des différentes entités, puis présenté à l'instance politique afin de s'assurer que le calcul répondait bien aux exigences de la tutelle.

⁶²¹ Tillet- Bernard E., *La contribution d'un système de rémunération de la performance à l'efficacité des entreprises et des organisations : un enjeu stratégique - cas d'expérimentation*, thèse de Doctorat en sciences de gestion, 1996.

La mise en place de ce type de contrôle de gestion a permis une certaine évolution des relations interpersonnelles entre encadrants et opérationnels, comme l'illustre la phrase-témoin suivante :

L'encadrement investit beaucoup plus de temps et d'énergie dans le pilotage des équipes. C'est un signe de l'évolution de son rôle au sein de l'organisme où les cadres sont encore très impliqués dans la production des services. Cet investissement de l'encadrement, apprécié par le personnel, devrait être poursuivi, et même accentué, pour assurer la pérennité des changements constatés.⁶²²

En 2005, le reporting sur les charges fixes et variables, devenu indispensable, a été réalisé en interaction avec les gestionnaires. Les comptes d'exploitation ressources humaines ont été présentés, entraînant une réflexion commune avec les contrôleurs de gestion sur la possibilité de réaffectation de dépenses. Ceci montre une certaine évolution des rapports entre le groupe de projet contrôle de gestion et le service des ressources humaines, et d'autre part, que le contrôle de gestion socio-économique est un outil d'audit interne combinant auto-contrôle par les opérationnels et contrôle externe par les spécialistes. En effet, les opérationnels sont souvent investis dans des activités de gestion courante, ce qui leur demande d'assumer un grand nombre de fonctions. Il est nécessaire que quelques spécialistes leur rappellent leur rôle de veille des risques et de développeur d'activités de développement de potentiel.

En outre, suite à la mise en place du groupe de projet de mise en œuvre du contrôle de gestion socio-économique, dans lequel s'effectue l'analyse en équipe des tableaux et du recoupement des informations, le contrôleur de gestion fiabilise les résultats avec les acteurs opérationnels. Ainsi, le contrôleur de gestion apporte son expertise en matière de contrôle de gestion, afin d'aider les personnes en charge de la mise en œuvre du contrôle de gestion dans leur service, à prendre des décisions en relation avec les objectifs stratégiques.

Les résultats montrent une réelle **transversalité entre les services** par la mise en œuvre du contrôle de gestion socio-économique.

Nous venons d'aborder les résultats et l'analyse de la mise en place du contrôle de gestion socio-économique dans ce deuxième cas d'expérimentation ; nous analysons dans le paragraphe 6.4 le rôle du contrôleur de gestion dans cette mise en œuvre.

⁶²² Evaluation socio-économique dans un organisme de services aux particuliers et aux entreprises en matière d'emploi, Rapport de recherche ISEOR, septembre 2005.

6.4. ROLE DES CONTROLEURS DE GESTION DANS LA MISE EN PLACE DU SYSTEME CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE

Le contrôleur de gestion fonctionnel, intervient à différents niveaux : celui de la nomenclature des activités et de la saisie des temps, puis celui du calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables et du coût-valeur des activités.

6.4.1. LE ROLE METHODOLOGIQUE DU CONTROLEUR DE GESTION

Le contrôleur de gestion a pour rôle d'inciter les acteurs à alimenter la nomenclature et à saisir leur temps dans la fiche d'activités polyvalentes pour cela, il développe sa dimension de **pédagogue**, faisant appel à ses qualités de patience dans l'apprentissage, puis d'exploitations immédiates des données ; afin de fournir des résultats intermédiaires qui inciteront les acteurs à poursuivre leurs efforts. Le rôle du contrôleur de gestion semble avoir été prépondérant dans l'utilisation plus régulière d'outils tels que l'agenda ou la fiche d'ordonnancement par opération, qui illustrent la sensibilisation de la direction et de l'encadrement à la gestion du temps. En effet, c'est lui qui incite, forme, discute de résolution de problèmes avec les acteurs concernés. C'est lui qui incite, dès le commencement d'une activité, à l'utilisation de la fiche d'ordonnancement par opérations par le responsable d'activité. Il est également un appui pour la réalisation de cette fiche d'ordonnancement par opération.

La dimension de pédagogue du contrôleur de gestion a été de nouveau mise en exergue par les formations aux outils de contrôle de gestion, qui ont été dispensées auprès de la direction et l'encadrement, les formations aux concepts et méthodes des « intervenants-internes », les formations individuelles aux opérationnels, soit lors de l'établissement de balances économiques d'investissement matériel et immatériel, soit lors de l'analyse de leur temps afin de les traduire en activités. Pour ces dernières, c'est lui qui précise quelles différence et proximité existent entre les activités, les opérations, les compétences et les produits, afin que chaque acteur puisse imputer ses activités dans la nomenclature unique des activités. Il apprend aux opérationnels à s'interroger à partir d'une opération à quel produit elle se réfère, et dans quelle famille d'activité elle s'impute.

Toutefois, le rôle de pédagogue du contrôleur de gestion est plus **transversal** et ne concerne pas que le contrôle de gestion, puisqu'il **anime des formations intégrées** auprès du personnel, afin de permettre de transférer des méthodes et des outils de management utiles pour améliorer le pilotage des activités. A titre d'exemple, il joue un rôle important dans l'établissement des tableaux de bord de pilotage de la direction, de l'encadrement et de chaque acteur de l'organisme. Ainsi, le contrôleur de gestion conjointement avec le contrôleur interne qui sont les gardiens d'un certain nombre de procédures dans l'organisation, a permis de poursuivre et d'éclairer le sujet permanent

de discussions et de conflits entre la direction régionale et le siège central, sur les actions pour harmoniser les méthodes de travail entre les services. Ils ont également participé activement aux évaluations périodiques des plans d'actions prioritaires et du plan d'activités stratégiques internes et externes.

De plus, la formation et l'aide à l'établissement ne sont pas suffisants, en effet, pour que les outils développent toutes leurs fonctionnalités, il est nécessaire de « les faire vivre ». Là encore, le contrôleur de gestion y joue un rôle important de par sa position transversale, il connecte les différentes informations issues des différents dispositifs de communication-coordination-concertation et les diffuse auprès d'acteurs qui n'ont pas nécessairement accès à ces informations.

En outre, le diagnostic et le projet socio-économique ont permis d'impliquer davantage chaque acteur, tout en stimulant chez l'encadrement le réflexe de recherche de solutions aux dysfonctionnements. Cette recherche a été relayée par le contrôleur de gestion qui, en tant que gardien des procédures et de la stratégie, a été un réel appui.

Le contrôleur de gestion a eu un rôle important dans la **sensibilisation** des acteurs à la gestion du temps, qui est un point sensible du management dans de nombreux services. En effet, la faible expression des personnes sur ce thème, lors du diagnostic de dysfonctionnements, témoignait d'une insensibilité à la maîtrise du temps, qui est pourtant une ressource rare et primordiale dans la mise en place du contrôle de gestion socio-économique. Pour le contrôleur de gestion fonctionnel c'est dès le premier jour, que cette notion de gestion du temps doit être abordée, puisque le premier outil de relation entre les collaborateurs, c'est l'agenda, à partir duquel il est possible d'effectuer les plans d'actions prioritaires ainsi que les grilles de compétences.

6.4.2. LE ROLE DE MEDIATION DU CONTROLEUR DE GESTION

En termes d'analyse des résultats, le contrôleur de gestion joue un rôle pour que les opérationnels obtiennent davantage d'autonomie et de reconnaissance de la part de leur hiérarchie directe ou indirecte. En effet, le diagnostic socio-économique a mis en évidence que le réflexe de délégation concertée, qui est mieux ancré dans les pratiques de la direction et de l'encadrement, n'est pas encore utilisée avec le personnel, qui semble demandeur.

En tant que chercheur-intervenant, une anecdote nous a particulièrement interpellée lors des séances de mise en place du contrôle de gestion socio-économique, notamment face aux réticences des membres du groupe de projet politique qui avaient rejailli sur l'un des responsables des services pilotes qui ne souhaitait plus réaliser cette expérimentation. C'est la force de persuasion dont a fait preuve le contrôleur de gestion qui, en rappelant les objectifs fixés par la tutelle, a incité à la levée de ces réticences pour que la mise en œuvre ne soit pas ralentie. Puis, il a rappelé certains principes qui ont également permis la clarification des rôles par la confrontation des

différents avis des membres de ce groupe : Par exemple, une des séances a abouti à la décision que les indicateurs comptables seraient établis par la direction des ressources matérielles et financières et que les indicateurs extra-comptables seraient fournis par le service du contrôleur de gestion, puisqu'il est considéré comme le centre du dispositif de contrôle de gestion socio-économique. Il est à noter que dans cette instance politique, la mise en œuvre du contrôle de gestion socio-économique est particulièrement délicate, puisqu'il s'agit d'un travail dans la plus haute confidentialité, pour lesquels les membres n'ont pas l'habitude de travailler ensemble ; l'aide du directeur général qui œuvre à cette mise en place avec ses directeurs d'entité est alors primordiale.

Nous avons montré précédemment que le contrôleur de gestion est le gardien des procédures de l'organisme conjointement avec le contrôleur interne. Toutefois, la notion de gardien recouvre une double réalité : il est gardien des procédures déjà existantes et également des procédures qu'il crée pour les besoins de la mise en place du contrôle de gestion socio-économique. En effet, afin de rassurer les acteurs dans une telle mise en place, il est nécessaire d'établir rapidement des procédures après l'édiction des principes et des politiques.

Nous avons mis en évidence que dans cette structure, le contrôleur de gestion essaie de sensibiliser le plus possible les acteurs de l'organisme à la santé économique ; pour cela, il effectue, conjointement avec eux, le calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables afin qu'ils comprennent de quoi est constitué cet indicateur, quel est l'intérêt de le calculer et comment l'utiliser.

Pour le contrôleur interne, le management socio-économique et le contrôle de gestion socio-économique s'ils sont mis en œuvre en profondeur dans l'organisme, sont des systèmes d'audit plus performants que ceux proposés en théorie, puisqu'ils permettent de cibler des phénomènes précis. Ainsi, dans sa fonction, le contrôleur interne s'efforce d'identifier ce qui pourrait aider les autres acteurs à la mise en place du contrôle de gestion socio-économique.

6.4.3. LE ROLE THERAPEUTIQUE DU CONTROLEUR DE GESTION

Le contrôleur de gestion a un rôle important dans la répartition entre les fonctions de contrôle centralisé et d'auto-contrôle de gestion, car la notion de décentralisation du contrôle de gestion est nouvelle et les acteurs n'y sont pas habitués. Le contrôleur de gestion suggère à chacun d'entre eux, la répartition des **activités centralisées et décentralisées** et les aide à devenir des auto-contrôleurs de gestion, en les responsabilisant. Dans cet organisme, pendant longtemps, la sensibilité économique des acteurs n'était pas développée. Lorsque la tutelle a développé ses

exigences en termes de résultats, le contrôleur de gestion a fait évoluer son rôle vers celui de conseiller en économie. En effet, le contrôleur de gestion est un **conseiller en économie de projets**, en ce sens qu'il apprend aux autres acteurs à développer ce réflexe ; il conseille sur les calculs, évalue conjointement avec les acteurs les répercussions en termes de coûts, de produits, d'investissements immatériels et ce, sans brutalité économique. Le rôle du contrôleur de gestion est relayé par des décisions prises dans ce sens par le comité de direction, qui a décidé d'organiser un reporting sur les dépenses, dans l'objectif d'instaurer une culture des coûts dans cet organisme.

Toutefois, pour la mise en œuvre des décisions politiques, c'est le comité de direction qui décide du rôle que le contrôleur de gestion joue au sein de l'organisme. A titre d'exemple, les rares indicateurs financiers qui sont établis dans cet organisme, ne le sont pas par le contrôle de gestion.

Une question subsiste : comment exploiter l'information reçue ? En effet, ce qui est à craindre, c'est que des indicateurs et des informations soient peaufinées, sans que l'action soit stimulée ; par conséquent, le contrôleur de gestion a un double rôle : celui de **stimulateur** de par ses relations interpersonnelles avec les autres acteurs, et celui de **développeur** d'indicateurs stimulants.

En ce qui concerne le contrôle et l'évaluation de l'efficacité du système de diffusion de l'information, il semblerait que le rôle de formateur du contrôleur de gestion soit prépondérant. En effet, dans ce type de contrôle de gestion, le formateur « moderne » est un contrôleur.

Nous avons montré que le rôle du contrôleur de gestion est de consolider l'information socio-économique, de créer une banque de données économiques dynamiques à partir des actions et de leur évolution effectuées par les acteurs opérationnels. Toutefois, la présentation de ces résultats dans les instances politiques est effectuée par le contrôleur de gestion fonctionnel. En effet, dans le contrôle de gestion socio-économique, s'il existe une certaine décentralisation, c'est le contrôleur de gestion qui identifie les informations pour le service central.

Une autre notion est développée dans ce type de contrôle de gestion : celle de pilotage outillé, c'est-à-dire que le rôle de l'opérationnel est d'évaluer. Ce système développe **l'évaluation permanente** à tous les niveaux hiérarchiques. Il existe une concertation permanente avec la hiérarchie, dont l'exemple le plus frappant est la tenue des tableaux de bord de pilotage.

CONCLUSION DU CHAPITRE 6

Dans cet organisme, la mise en œuvre intégrale du modèle de contrôle de gestion socio-économique, a été réalisée c'est à dire : la création d'une nomenclature d'activités, une saisie permanente des temps, une valorisation des temps à la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, l'identification des charges variables mécaniques et stratégiques associées à chaque activité ainsi que le calcul du coût-valeur de certaines activités.

La sensibilisation des managers à la performance économique a été effectuée par la formation de tous les cadres, ce qui représente environ 350 personnes, aux concepts et outils du contrôle de gestion socio-économique, à l'évaluation économique des projets d'amélioration, et à la conversion de quelques coûts cachés en valeur ajoutée.

Nous avons mis en évidence dans ce chapitre l'importance de la **fiabilisation partagée** des informations du contrôle de gestion socio-économique. Pour ce faire, la stratégie de mise en œuvre du contrôle de gestion socio-économique a été la mise en place d'outils pour prévoir et organiser les activités, puis, quand les acteurs y ont été habitués, il a été possible de leur faire comprendre l'intérêt de la connaissance des temps, des coûts de revient des activités de façon à mieux maîtriser les utilisations des ressources pour la sécurité économique de l'organisme. Cette deuxième phase dans cet organisme est intervenue lorsque la tutelle a commencé à solliciter des indicateurs d'impacts. En effet, lorsqu'il existe une menace financière, les acteurs appréhendent mieux, l'intérêt d'utiliser le contrôle de gestion socio-économique pour mieux connaître la rentabilité potentielle des activités réalisées, c'est-à-dire combien il est nécessaire de vendre d'heures d'activité pour équilibrer les budgets et assurer une équité entre les acteurs.

La difficulté dans cette mise en place est de faire vivre le système car pendant longtemps, les acteurs de cet organisme ont abordé ce système sous sa dimension technique. Puis, grâce à la **décentralisation synchronisée du contrôle de gestion** et la **délégation concertée**, les acteurs ont pris conscience de l'importance de développer la coopération verticale pour aider leurs collègues à orienter leurs projets et par là-même, développer la performance globale de l'organisme. En effet, en expliquant dans les réunions préparatoires des plans d'actions prioritaires telles orientations à partir de l'analyse de la nomenclature, un certain intérêt s'est développé de la part de tous les acteurs, pour saisir leur fiche d'activités polyvalentes de même qu'une plus grande cohérence dans les plans d'actions prioritaires. Il s'agit donc **d'avantage d'un processus collectif d'apprentissage et de sensibilisation à la gestion qu'un processus technique**. En effet, nous avons montré que pour saisir dans la nomenclature stratégique des activités, l'utilisateur doit

comprendre le sens de la saisie de ses temps dans la nomenclature unique des activités. L'imputation des temps est alors un véritable « plan MARSHALL. », dans le sens où tous les acteurs qui ont des aspirations différentes sont amenés à se réunir pour la saisie des temps à l'instar de la politique internationale des années 1950 qui visait à rassembler les états d'Europe qui avaient des volontés divergentes, pour s'entendre sur la reconstruction de l'Allemagne.

De plus, les acteurs possèdent deux ressources essentielles : le temps et les compétences, ce qui entraîne une forte interaction indispensable avec la direction des ressources humaines, chargée entre autres de l'évaluation, de la description des fonctions et du développement des compétences.

La mise en place du contrôle de gestion socio-économique a été effectuée dans le département ressources matérielles et financières pour « renforcer le cœur du département » autour des exigences de la gouvernance afin que le budget, l'audit, la gestion immobilière, les achats, et la comptabilité convergent dans le même sens.

En outre, nous avons montré dans le quatrième chapitre que l'ensemble du management socio-économique est un système intégré d'audit interne, comportant des outils interconnectés dans lequel les spécialistes ont une vigilance générale. Le contrôle de gestion socio-économique se confond alors avec la notion d'audit interne.

Le déploiement du contrôle de gestion socio-économique dans cet organisme s'est traduit par une certaine progressivité de l'intervention, dans un mouvement permanent de formation/ concertation/ application.

La recherche-intervention s'est structurée selon trois phases dans l'application des concepts : expérimentation/ exploitation/ consolidation.

Il s'agit d'une conduite du changement participative puisqu'elle a impliqué depuis les dirigeants jusqu'aux opérationnels, dans laquelle il a été proposé d'expérimenter dans un premier temps avec les services volontaires, puis dans un deuxième temps généralisé au reste de l'organisme, par l'utilisation de la fiche d'activités prévisionnelles. En effet, il est dans l'intérêt des acteurs d'avoir une vision claire dans les activités futures pour évaluer les surcharges potentielles. C'est ce qui a été réalisé dans le premier cas d'expérimentation, objet du cinquième chapitre, depuis longtemps et ce dans le but : non pas pour obtenir un contrôle de gestion, mais pour mieux organiser les activités et améliorer l'impact de ses actions. De ce fait, la répartition des activités est moins

conflictuelle car les acteurs perçoivent leur intérêt, puisque cela leur permet d'anticiper les charges, l'organisation, la régulation des surcharges. La partie des heures réalisées est plus difficile à mettre en place car pour les acteurs, il s'agit davantage d'un contrôle de la productivité humaine des temps, le rôle de pédagogue du contrôleur de gestion prenant alors toute sa dimension.

L'enjeu et les spécificités du contrôle de gestion socio-économique que représente le rapprochement des opérationnels et des contrôleurs de gestion, au moyen du concept d'auto contrôle de gestion, ont été mis en évidence dans ce cas d'expérimentation.

Les résultats de cette expérimentation mettent en évidence les rôles complémentaires de la hiérarchie opérationnelle et du contrôle de gestion, puisque ce système met en lumière les comportements des acteurs qui évoluent.

Les relations interpersonnelles que développe le contrôleur de gestion sont essentielles pour éviter l'instrumentalisation des outils de contrôle de gestion socio-économique. Ainsi, afin d'éviter la tentation des acteurs d'imputer sur une autre ligne d'activité, en face de chaque ligne de la nomenclature, un responsable d'activités joue un rôle important d'animation et de vérification de la qualité des imputations de temps. Dans ce système, il est important de développer la confiance. Pour cela, il est nécessaire de résister à la volonté de comparer les fiches d'activités polyvalentes des différents acteurs entre elles et ce, afin de susciter un réel pilotage. En effet, c'est le suivi de l'évolution, voire la cohérence des plans d'actions prioritaires, leur reflet dans les fiches d'activités polyvalentes des acteurs, qui créent une cohérence globale permettant le pilotage de la performance.

**CHAPITRE 7 - RESULTATS D'EXPERIMENTATION DES 5 MINI-
CAS : MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION
SOCIO-ECONOMIQUE**

7.1. PREMIER CAS : ETABLISSEMENT BELGE DE SANTE.....	234
7.2. DEUXIEME CAS : ETABLISSEMENT D'ACCUEIL POUR PERSONNES HANDICAPEES EN DIFFICULTE.....	237
7.3. TROISIEME CAS : ENTREPRISE DE TELESURVEILLANCE ELECTRONIQUE	243
7.4. QUATRIEME CAS : MUTUALITE D'ASSURANCE MALADIE.....	247
7.5. CINQUIEME CAS : ENTREPRISE D'ELECTRICITE INDUSTRIELLE	256
CONCLUSION : SYNTHESE COMPARATIVE DES CINQ CAS ETUDIES	267

Le sixième chapitre a mis en évidence les résultats de l'expérimentation de fiches d'activité polyvalente, du calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutés sur coûts variables, du calcul du coût-valeur de certaines activités, de l'alimentation de la nomenclature des activités, de l'établissement de balances économiques pour des projets d'investissement matériel et immatériel.

Nous abordons dans ce chapitre, les résultats d'expérimentation de certains outils de contrôle de gestion socio-économique dans cinq cas d'expérimentation. Dans un souci de facilitation de lecture, chaque cas est structuré de façon similaire. La notion de cas est liée au degré d'implantation du contrôle de gestion socio-économique. En effet, seuls quelques outils ont été implantés mais dont l'analyse nous a paru intéressante à réaliser en regard des deux premiers cas. De plus, des recherches-interventions approfondies pluriannuelles se déroulent dans ces cinq entreprises avec des résultats tout à fait probants⁶²³. Le cas d'expérimentation présenté dans le paragraphe 7.1, est un établissement belge de santé, le deuxième objet du paragraphe 7.2, est une structure française d'accueil pour personnes handicapées, le paragraphe 7.3 est consacré aux résultats d'expérimentation dans une entreprise française de télésurveillance électronique. Les paragraphes 7.4 et 7.5 sont dédiés quant à eux, aux résultats d'expérimentation dans un établissement public belge de frais de santé, équivalent à celui de la sécurité sociale française et enfin, à ceux d'une entreprise d'électricité générale belge.

7.1. PREMIER CAS : ETABLISSEMENT BELGE DE SANTE

7.1.1. CONTEXTE

Dans cet établissement, l'action de recherche-intervention qui a débuté en 2004 a porté essentiellement sur des actions verticales dans des services, telles que la mise en place de grilles de compétences, le calcul de la réduction des dysfonctionnements et des coûts cachés au sein d'une variété de services situés pour moitié dans les services de soins et pour l'autre moitié, dans les services supports.

Puis la direction a souhaité signer une deuxième convention de recherche-intervention, avec la mise en place d'un groupe de projet de mise en œuvre et le développement d'une cellule d'intervenants internes, pour responsabiliser les encadrants dans la mise en œuvre et l'efficacité de

⁶²³ Note 1 : les résultats de ces recherches-interventions présentés par leurs dirigeants lors de colloques sont cités au fur et à mesure des cas.

Pauwels R., Bertrand L., *Mouvements stratégiques Hospitaliers*, in *L'hôpital et les réseaux de santé*, Actes du colloque ISEOR, Economica, Paris, octobre 2007, pp.41-45.

leurs actions. C'est l'ensemble de ces actions de recherche-intervention qui nous permet de réaliser dans cette thèse, une analyse des résultats.

Par la suite, le directeur général est parti, et la gouvernance a exigé de son successeur des accroissements de performances économiques, du fait que le secteur hospitalier belge connaît, comme dans de nombreux pays, des contraintes financières très fortes. Ceci a été accentué par le contexte d'une fusion de trois hôpitaux concurrents situés dans la même ville, dont celui étudié. Il s'agit de la fusion, portée par le ministre de la santé, d'un hôpital public fortement déficitaire, d'un deuxième et d'une clinique privée à but lucratif. C'est un consensus politique qui a entraîné la fusion d'une clinique rentable et d'un hôpital très déficitaire. En interne, le changement d'encadrants et la fusion des services ont constitué un contexte interne très agité, dans lequel le Président⁶²⁴ des médecins a apporté un fort soutien qui a contribué à l'adhésion des médecins et personnels soignants en l'absence d'une impulsion du directeur général, qui était présent dans la démarche de changement, mais sans un fort engagement.

Dans cette clinique, les outils de contrôle de gestion sont de plusieurs types : des outils déjà existants, comme le reporting vis-à-vis de la direction générale et du management. Les enjeux du reporting vis-à-vis de la gouvernance sont en partie différents, puisque la gouvernance est plus exigeante sur les résultats visibles en termes budgétaires. Puis, la recherche intervention menée dans cette clinique⁶²⁵ a conduit à l'implantation d'outils et de techniques de contrôle de gestion socio-économique favorisant le partage de la fonction contrôle de gestion tels que : les grilles de compétences qui ont permis de lister les formations dont avait besoin le personnel, notamment en matière de concepts et outils de contrôle de gestion. En outre, une évaluation de la conversion des coûts-performances cachés en valeur ajoutée a été réalisée.

7.1.2. RESULTATS

Les principaux résultats observés dans cette évaluation (voir annexe 12) sont la mise en place de plans d'actions prioritaires et de nouvelles pratiques de gestion du temps, qui ont été connectées à la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables. Cette connexion a représenté un travail important de traitement du fait qu'il existait d'importants dysfonctionnements de gestion du temps. Les grilles de compétences quant à elles, ont été élaborées, mises à jour régulièrement dans tous les services, et reconnues comme utiles au pilotage des équipes comme le montre la

⁶²⁴ Equivalent en France du Président de la Commission Médicale d'Etablissement dans les hôpitaux publics, ou du Directeur médical dans les cliniques privées.

⁶²⁵ L'équipe de recherche-intervention était constituée de Savall H., Krief N., Vangeneberg R., Henriot J., Petit R. ainsi que Khenniche S., que nous remercions ici pour les matériaux d'observation scientifique collectés lors de cette recherche-intervention.

phrase-témoin suivante : « *Le responsable du service a élaboré une grille de compétences pour que tout le monde puisse travailler ensemble* »⁶²⁶ .

En matière de procédure de couplage stratégie-budget et stratégie-contrôle de gestion, une amélioration de la mise en œuvre stratégique est notable, de même que celle du mode de management :

« *D'un point de vue stratégique, nous évoluons, nous modifions notre métier. Pour faire face à l'environnement changeant de la facturation, nous adaptons aussi désormais nos méthodes de travail interne.* »⁶²⁷

« *On sent que notre responsable est derrière tout le monde pour que le service se développe. Au niveau de l'informatique par exemple, nous allons bientôt avoir un logiciel de contrôle et de validation de la stérilisation.* »⁶²⁸

La gestion du temps a été notamment améliorée par l'utilisation de fiches d'ordonnancement par opération et d'outils de gestion du temps, comme les grilles d'auto-analyse du temps. Par la suite, se sont développées lentement, une planification et une programmation des activités, « *La priorité c'est l'encodage (saisie), le reste est fait en temps et en heure, quand il y a des trous. On a proposé un responsable du téléphone mais on n'a encore rien réorganisé à ce niveau-là* »⁶²⁹.

L'évaluation de la conversion des coûts-performances cachés en valeur ajoutée a par exemple mis en évidence **le coût des erreurs de facturation d'hospitalisation**. Ainsi, cinq personnes des accueils de l'hospitalisation et la coordinatrice de l'hospitalisation passaient 1,5 heure par jour à vérifier les erreurs de facturation, à raison de 10 jours par mois, tous les mois. Ceci valorisé à la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables constituait le coût des erreurs de facturation qui s'élevait à 44 280 €. Cette valorisation a permis de cibler des actions correctives.

Une autre illustration remarquable est celle de l'évaluation des retards de facturation. En effet, le délai de facturation était de deux mois, ce qui représentait pour un volume de 10 millions d'euros et 2 % d'intérêts créditeurs perdus sur l'année 2004, des manques à gagner évalués à 200 000€. Après la recherche-intervention, le délai de facturation est passé de 1,5 mois, pour un volume de 7,5 millions, ce qui a permis de récupérer 50 000 euros de coûts cachés.

⁶²⁶ « Evaluation socio-économique dans un établissement belge de santé », Rapport de recherche ISEOR, Septembre 2007.

⁶²⁷ « Evaluation socio-économique dans un établissement belge de santé », Rapport de recherche ISEOR, Septembre 2007.

⁶²⁸ « Evaluation socio-économique dans un établissement belge de santé », Rapport de recherche ISEOR, Septembre 2007.

⁶²⁹ « Evaluation socio-économique dans un établissement belge de santé », Rapport de recherche ISEOR, Septembre 2007.

Concernant les indicateurs de tableaux de bord de pilotage, ont été mis en place des indicateurs par exemple pour améliorer le circuit de distribution des médicaments, ou la création de nouvelles procédures.

Les principaux résultats observés dans cette évaluation sont la mise en place de plans d'actions prioritaires, des grilles de compétences dans tous les services, ainsi que de nouvelles pratiques de gestion du temps. La gestion du temps a été notamment améliorée par l'utilisation de fiches d'ordonnancement par opération et d'outils de gestion du temps, comme les grilles d'auto-analyse du temps. Cela a constitué un terreau favorable au développement d'une planification et une programmation progressives des activités. En matière de procédure de couplage stratégie-budget et stratégie-contrôle de gestion, une amélioration de la mise en œuvre stratégique est notable. L'évaluation de la conversion des coûts-performances cachés en valeur ajoutée a mis en évidence un nombre significatif de ces conversions.

7.2. DEUXIEME CAS : ETABLISSEMENT D'ACCUEIL POUR PERSONNES HANDICAPEES EN DIFFICULTE

7.2.1. CONTEXTE

Il s'agit d'un établissement qui a été absorbé par une association. Actuellement dans ce secteur d'activité on note une forte tendance à la concentration des structures d'accueil sous la houlette des pouvoirs publics, mais la particularité de ce terrain d'expérimentation scientifique est que cette recherche-intervention⁶³⁰ a débuté il y a déjà 7 ans.

L'établissement repris étant en difficulté financière, la direction⁶³¹ a accepté ce défi et fait appel à l'ISEOR pour une recherche-intervention visant la mise en place du management socio-économique avec la participation du directeur général adjoint du groupe. Celui-ci ayant évalué les actions mises en œuvre et leurs apports, est ensuite devenu prescripteur vis-à-vis du directeur général, une démarche de recherche-intervention s'est ensuite réalisée sur la totalité des établissements de l'association soit 40 à 45 établissements d'accueil, soit environ 1200 salariés.

⁶³⁰ L'équipe de recherche-intervention était constituée de Savall H., Cristallini V., Talaszka H., ainsi que Rey E., que nous remercions ici pour les matériaux d'observation scientifique collectés lors de cette recherche-intervention.

⁶³¹ Guillaume A., Busnel B., Cristallini V., *Association gestionnaire d'établissements sociaux et médico-sociaux*, in *Modernisation des services publics-Fécondité des partenariats publics-privés*, Actes du colloque ISEOR, Economica, Paris, 2008, pp.173-182.

7.2.2. RESULTATS

Les outils de contrôle de gestion socio-économique mis en place sont des outils et techniques de contrôle de gestion **favorisant le partage de la fonction contrôle de gestion** tels que : la mise en place de plannings de travail concertés par équipes, qui permettent la planification et la programmation des activités, l'établissement de fiches d'ordonnancement par opération pour la réalisation des activités, ainsi que la réalisation de manuels de formation, notamment aux outils de contrôle de gestion.

Notons également la mise en place d'indicateurs de tableaux de bord de pilotage quantitatifs et qualitatifs, tels que par exemple : l'évolution annuelle et mensuelle du taux d'absentéisme, réalisée par les responsables d'équipes à des fins pédagogiques vis-à-vis de leur personnel ainsi que des indicateurs de pilotage du budget.

Le calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables est régulièrement effectué depuis 2004 et est notamment utilisé pour l'analyse de l'évolution des indicateurs sociaux.

En résumé, depuis 2004, les principales actions d'amélioration réalisées concernent le **potentiel humain** avec la mise en place de dispositifs de **communication-coordination-concertation** entre les opérationnels eux-mêmes, entre l'encadrement intermédiaire et entre la direction, le développement de formations ciblées, ainsi que la création d'un poste de coordination entre les différents métiers. La mise en œuvre stratégique par ailleurs est davantage couplée au contrôle de gestion. *« Avec le planning rapproché, il y a maintenant plus de possibilité pour l'animatrice coordinatrice d'organiser l'activité de son unité. On y note les réunions, les activités, les rendez-vous médicaux, il permet de prévoir les besoins de renfort. »*⁶³²

L'analyse de l'évolution des coûts-performances visibles marquants permet de mesurer dans un premier temps le pourcentage d'évolution et sa valorisation en euros (Cf. figure 27) puis, dans un deuxième temps, les effets externes et internes sur les prix et les quantités (Cf. figure 28).

⁶³² « Evaluation socio-économique dans un établissement français d'accueil pour personnes handicapées en difficulté », Rapport de recherche ISEOR, novembre 2006.

Figure 27 : Synthèse de l'évolution des performances visibles marquantes

Source : comptes de résultats 2003, 2004, 2005
(Année de référence diagnostic / intermédiaire / évaluation)

	Evolution 2003 / 2004 (Année de référence diag. / intermédiaire)	Evolution 2004 / 2005 (Année intermédiaire / de référence éval.)	Evolution 2003 / 2005 (Année de référence diag. / éval.)	Ecart Performance 2003 / 2005 (Année de référence diag. / éval.)
Recettes de la Sécurité sociale	+5,0 %	+1,4 %	+6,5 %	+222 685 €
Forfaits journaliers des résidents	+26,9 %	+7,2 %	+36,1 %	+56 652 €
TOTAL DES PRODUITS	+6,0 %	+1,7 %	+7,8 %	+279 337 €

RAPPEL : L'année de référence du diagnostic est l'année 2003. L'année de référence de l'évaluation est l'année 2005. Pour évaluer les évolutions des coûts-performances cachés entre 2003 et 2005, nous utiliserons les contributions horaires à la marge sur coûts variables et les taux horaires moyens calculés en 2003 (année de référence du diagnostic).

L'analyse de cette figure 28 montre 2003, année de référence du diagnostic, et 2004, année de référence intermédiaire, les recettes de sécurité sociale ont augmenté de 5%. Puis, dans la deuxième colonne, ces mêmes recettes ont augmenté de 1,4% entre 2004, année de référence intermédiaire, et 2005, année de référence de l'évaluation. Ces deux calculs intermédiaires permettent de calculer dans la troisième colonne, le pourcentage d'évolution globale entre l'année de référence du diagnostic et l'année de référence de l'évaluation. Concernant les recettes de sécurité sociale cette évolution globale s'élève à 6,5% soit un écart de performance positif de 222 685 €. A cette analyse quantitative, s'ajoute une analyse plus qualitative mise en évidence dans la figure 28 suivante :

Figure 28 : Extrait de la synthèse de l'évolution des coûts performances visibles marquants

Source : comptes de résultats 2003, 2004, 2005
(Année de référence diagnostic / intermédiaire / évaluation)

	Effets externes		Effets internes	
	Prix	Quantité	Prix	Quantité
PRODUITS D'EXPLOITATION				
Recettes de la Sécurité sociale	↗	↗		
Forfaits journaliers des résidents	↗	↗		
CHARGES D'EXPLOITATION				
Achats d'énergie, carburant et eau	↗			
Achats de couches	↗			↗
Entretien et produits lessiviels				↘
Achats de fournitures				↗
Achats de médicaments et fournitures paramédicales	↗			
Sous-traitance				↗
Transport, frais de déplacements et postaux				↗
Prestations de blanchissage à l'extérieur				↗
Prestations d'alimentation à l'extérieur	↗			
Autres prestations diverses				↘
Rémunérations d'intermédiaires et honoraires				↘
Personnel extérieur à l'établissement			↗	↗
Impôts, taxes et versements assimilés			↗	↗
Salaires et traitements			↗	

La figure 28 analyse la nature et les causes de l'évolution mise en exergue dans la figure 27. Ainsi, pour ces mêmes recettes, les flèches montantes dans les deux premières colonnes indiquent que l'évolution mise en évidence dans la figure 27, s'explique par un accroissement en termes de prix et de quantité pour des raisons externes. La même analyse est effectuée pour les charges. Ainsi la ligne « achat de couches » a augmenté en prix pour des raisons externes (prix d'achat aux fournisseurs) et augmenté en quantité pour des raisons internes (résidents nécessitant plus de couches). Cela permet donc d'identifier les leviers d'actions correctives pour, par exemple, développer un partenariat externe pour négocier des prix.

En outre, la recherche-intervention menée dans cette entreprise a permis de réaliser la synthèse de l'investissement immatériel (Cf. Annexe 8), ainsi qu'un début de mesure des temps réalisés, avec analyse des écarts par rapport aux heures attendues, qui, pour l'instant, est centralisé auprès du Directeur adjoint.

Les résultats observés et constatés dans l'évaluation socio-économique⁶³³ sont les suivants : l'établissement de fiches d'ordonnancement par opération permet de travailler plus sereinement du fait qu'elles améliorent le **système de planification des activités**. La réalisation de manuels de formation rend plus performantes et efficaces les formations, notamment celles concernant les outils de contrôle de gestion socio-économique.

Il est à noter que face à des financeurs publics pour lesquels prévalent le budget, les prix de journée et la grille de salaires, les pratiques de contrôle de gestion souhaitées par la gouvernance demeurent très classiques en regard, par exemple, des cas étudiés aux chapitres précédents 5 et 6. Toutefois, une réflexion récente et lente s'amorce sur ce point, en interne, pour rendre compatibles deux visions du contrôle de gestion, notamment celle d'un système avec une certaine souplesse, qui pourrait améliorer l'efficacité des établissements en les rendant moins coûteux, grâce à l'amélioration des performances socio-économiques.

La **mise en œuvre stratégique** a été améliorée par la clarification du projet stratégique des établissements, opérationnalisée par un plan d'actions stratégiques internes-externes et des plans d'actions prioritaires semestriels, qui ont permis une diffusion à l'ensemble du personnel, ainsi qu'à l'environnement externe de l'établissement, et en particulier les institutions de tutelle.

L'amélioration du pilotage des activités s'est réalisée par le développement de dispositifs de communication-coordination-concertation, l'accroissement des formations ciblées aux besoins du

⁶³³ « Evaluation socio-économique dans un établissement français d'accueil pour personnes handicapées en difficulté », op cit., 2006.

personnel. Ceci a également permis le développement de la transversalité entre les différents services par la mise en place d'une fonction d'animatrices-coordinatrices. La refonte de la procédure d'établissement des plannings du personnel a perfectionné la gestion du temps.

L'analyse de l'évolution des indicateurs sociaux⁶³⁴, quant à elle, permet d'identifier le niveau d'absentéisme par motifs, et de mettre en exergue celui qui peut être diminué du fait d'actions internes à l'établissement. Par ailleurs le calcul du taux d'instabilité du personnel, et du taux de rotation permet de prendre des décisions plus éclairées en termes de gestion du personnel.

Les grilles de compétences constituent un outil d'analyse intéressant pour l'établissement du futur plan de formation et le prochain plan d'actions prioritaires.

L'évaluation de la conversion des coûts performances cachés en valeur ajoutée a permis de mettre en évidence les améliorations de coopération entre les acteurs, par des décisions de délégation : « *La gestion des commandes est prise en charge par les animatrices-coordinatrices. Il n'y a plus besoin de relancer les unités* »⁶³⁵.

Les principaux résultats observés dans cette évaluation sont la mise en place d'outils de contrôle de gestion socio-économique **favorisant le partage de la fonction contrôle de gestion**. La gestion du temps a été améliorée par l'établissement de plannings de travail concertés par équipes, l'établissement de fiches d'ordonnancement par opération pour la réalisation des activités, ainsi que la réalisation de manuels de formation, notamment aux outils de contrôle de gestion.

L'analyse économique de l'établissement est favorisée par la mise en place d'indicateurs de tableaux de bord de pilotage quantitatifs et qualitatifs, ainsi que le calcul régulier depuis 6 ans de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables qui est notamment utilisé pour l'analyse de l'évolution des indicateurs sociaux.

La **mise en œuvre stratégique** a été améliorée par la clarification du projet stratégique des établissements, opérationnalisée par un plan d'actions stratégiques internes-externes et des plans d'actions prioritaires semestriels et davantage couplée au contrôle de gestion.

⁶³⁴ « Evaluation socio-économique dans un établissement français d'accueil pour personnes handicapées en difficulté », Rapport de recherche ISEOR, novembre 2006.

⁶³⁵ « Evaluation socio-économique dans un établissement français d'accueil pour personnes handicapées en difficulté », Rapport de recherche ISEOR, novembre 2006.

7.3. TROISIEME CAS : ENTREPRISE DE TELESURVEILLANCE ELECTRONIQUE

7.3.1. CONTEXTE

Cette recherche-intervention a démarré en 2005⁶³⁶ dans cette entreprise alors qu'elle connaissait un déficit record de 10 millions d'euros⁶³⁷. Elle a la particularité d'avoir débuté par le service commercial, qui perdait alors 60 000 clients par an !

En l'espace de dix ans, les outils de contrôle de gestion socio-économique mis en place sont la grille de compétences, et surtout les balances économiques de projet. En effet, depuis le démarrage de la recherche-intervention, toutes les décisions importantes sont prises sur base de la réalisation de balances socio-économiques de projet⁶³⁸, qui font désormais partie intégrante du rôle du manager (voir annexe 10).

La mise en place d'une procédure de couplage stratégie-budget et stratégie-contrôle de gestion permet aux collaborateurs de participer activement à la mise en œuvre stratégique. L'objectif étant d'augmenter le portefeuille de clients, chacun a un rôle à jouer dans l'une, l'autre ou les deux composantes de cet indicateur. En ce qui concerne la formation, chaque programme de formation est effectué sur base des orientations stratégiques de l'entreprise.

En 2009, l'entreprise a été rachetée par un groupe nord-américain. Ce nouvel actionnaire qui a cherché à imposer sa vision court-termiste, mais le président directeur général, très impliqué dans la démarche de recherche-intervention, a défendu une stratégie davantage tournée vers le développement du potentiel humain. Prenons l'exemple des décisions d'investissement informatique. Il y a deux ou trois ans, un nouveau module technique a été réalisé et développé par l'informatique, mais le cahier des charges avait été réalisé par la direction technique. Aujourd'hui, les projets informatiques, même de taille modeste, sont réalisés après avoir vérifié la pertinence du projet : ce n'est pas le service informatique qui décide seul de développer tel ou tel projet. Les décisions sont prises par un comité mensuel informatique dans lequel se décident les projets qui

⁶³⁶ L'équipe de recherche-intervention était constituée de Savall H., Cristallini V., Petit R., ainsi que Rey E., que nous remercions ici pour les matériaux d'observation scientifique collectés lors de cette recherche-intervention.

⁶³⁷ Richerme B., Cristallini V., *Nouveaux défis stratégiques : complexification de l'espace concurrentiel*, in *Modernisation des services publics Fécondité des partenariats publics-privés*, Actes du colloque ISEOR, Economica, Paris, septembre 2008, pp.231-239.

⁶³⁸ Entretien individuel du 13/01/09 avec Richerme B., Président Directeur Général de l'entreprise.

seront inscrits dans les plans d'actions prioritaires. Les plans deviennent ainsi permanents entre les services généraux et le responsable du service qui en fait la demande.

Concernant les fiches d'activités polyvalentes, l'entreprise n'en est pas outillée actuellement. Néanmoins l'imputation des temps est très avancée dans le service technique, puisque les procès-verbaux remis au client indiquent l'heure d'arrivée et celle de départ.

7.3.2. RESULTATS

Les résultats du troisième cas d'expérimentation sont les suivants :

Le reporting couplé à l'analyse des dysfonctionnements a permis d'améliorer le pilotage des managers qui pour faire progresser leurs équipes sur base d'un dialogue avec leurs collaborateurs, à partir de l'identification de dysfonctionnements.

En ce qui concerne la remontée d'informations, elle est formalisée et permet de mettre en évidence l'identification des dysfonctionnements, leur valorisation ainsi que l'identification de la solution, de son coût, et de son gain de productivité.

Concernant les pratiques budgétaires, des réunions sont organisées deux fois par mois entre le responsable administratif et les directeurs régionaux. Puis, à tous les niveaux de l'entreprise, tous les mois, une diffusion de l'exécution budgétaire est effectuée auprès de tous les managers pour toute leur équipe, ce qui permet une réelle transparence de l'information économique.

Concernant les projets, les lancements de projet s'accompagnent systématiquement de formations, et d'une étude sur la nécessité d'adapter les procédures.

Le diagnostic effectué dans cette entreprise en 2000 a mis en évidence un certain nombre de dysfonctionnements, qui une fois classés par « paniers de dysfonctionnements », ont permis de déterminer les zones d'actions d'amélioration de la performance et d'établir une balance économique. Ces balances économiques permettent de quantifier en valeur et en nombre l'incidence de la déresponsabilisation des acteurs (cf. Figure 29) ou du défaut de couplage stratégie-budget.

Figure 29 : Exemple de balance économique

Balance économique						
Panier 1 Améliorer la gestion et la qualité des moyens de production						
idée-force 1 = Inadaptation du matériel et défaillance dans la gestion du système d'information						
Micro-projet étudié : DEVELOPPEMENT DE LA FACTURE ECHEANCIER						
Actions concrètes	Dysfonctionne- ment élémentaire	Coûts de dysfonctionne- ment	Taux réduction pronostiqu é	Gains		
				Qualitatif	Quanti- tatif (h/mois)	Financier (€/mois)
Mise en place de l'échéancier annuel de facturation	Envoi mensuel d'une facture aux clients prélevés	19 000 factures * 0,492 € HT (frais postaux, fournitures, service)	92%			8 600
Mise en place de l'échéancier annuel de facturation	Travaux d'édition des factures mensuelles des clients prélevés par le service facturation	2 heures / jour = 40 heures / mois = 40 * 38 €	92%		36	1 400
				Mensuel	36	10 000
				Annuel	432	120 000
<u>Types de coûts d'investissements du projet :</u>		<u>Types de coûts de fonctionnement induits par le projet :</u>				
Temps :	Rédaction cahier des charges	Temps :				
Fournitures :		Fournitures :				
Autres charges :	Développement 20 jours * 700 € HT = 14 000 € HT	Autres charges :				
		100 % 66 %				
		33 % 0 %				

La figure 29 permet de chiffrer qualitativement, quantitativement et financièrement (Cf. les 3 dernières colonnes de la figure 29), les gains attendus d'une action d'amélioration. Dans le cas de la figure 29, il s'agit d'étudier l'intérêt de développer la « facture échéancier » (4^{ème} ligne de la figure 29) afin « d'améliorer la gestion et la qualité des moyens de production » (1^{ère} ligne de la figure 29). Pour ce faire, les actions concrètes sont identifiées (cf. 1^{ère} colonne de la figure 29) afin de réduire les dysfonctionnements constatés et valorisés (Cf. les 2^{ème}, 3^{ème} et 4^{ème} colonnes de la figure 29).

En outre, la mise en place, dans le service commercial, d'un nouvel outil de pilotage prévisionnel hebdomadaire très concret permettant de connaître le nombre de contrats signés par semaine, ainsi que le nombre de reconductions, a favorisé la sensibilisation des commerciaux à la vie économique de leur service. En effet, cet outil indique mensuellement l'évolution des objectifs fixés par la stratégie et permet de dégager de nouvelles perspectives par le biais de l'analyse du passé et la projection dans le futur et de savoir comment piloter les équipes pour améliorer les résultats attendus.

Les principaux résultats observés dans cette évaluation sont la mise en place d'outils de contrôle de gestion socio-économique **favorisant le partage de la fonction contrôle de gestion**, notamment par le développement des formations systématiques dès le lancement de projet et l'établissement de balances socio-économiques de projet. Une véritable **sensibilisation des commerciaux à la vie économique de leur entreprise** a été réalisée et **l'analyse généralisée des dysfonctionnements** a favorisé l'amélioration du pilotage des managers. En outre, il existe désormais une meilleure diffusion de l'exécution budgétaire auprès de tous les managers entraînant ainsi une véritable transparence de l'information économique.

Toutefois certains résultats demeurent mitigés. Ainsi, l'analyse des procès-verbaux de temps du service technique ne permet pas d'analyser le rapport temps passé/facturation ; de plus, cette analyse des temps n'existe pas dans le service commercial, qui fut le service pilote de la recherche-intervention.

7.4. QUATRIEME CAS : MUTUALITE D'ASSURANCE MALADIE

7.4.1. CONTEXTE

Cet organisme belge gère des associations sans but lucratif dites patrimoniales, et assure la gestion des demandes de prêts émanant des mutualistes qui nécessitent une vérification complémentaire des mouvements financiers à effectuer.

En 2003, trois mutualités ont fusionné⁶³⁹. En 2004, la fonction contrôle de gestion n'existait pas, même sous forme classique, seul existait un contrôle interne à partir du secrétariat général. Suite à la fusion, la nécessité d'un contrôle de gestion s'est faite ressentir du fait des nombreux contrôles internes et externes auxquels est soumis cet organisme.

Les contrôles internes sont des audits récurrents mensuels, des audits trimestriels par exemple sur les dossiers débiteurs, et des audits plus ponctuels sur certains aspects de l'organisation. L'audit interne porte à la fois sur des aspects financiers, sur le respect des procédures, également sur les délais de paiement des indemnités de maladie aux assurés sociaux.

Les contrôles externes sont, quant à eux, des audits annuels effectués par des réviseurs, une à deux fois par an, et qui analysent en profondeur les comptes de l'établissement, ainsi que des audits une fois par an de la part de l'office national du contrôle, qui sont très ponctuels et très courts.

En Belgique, les salariés choisissent eux-mêmes leur entité d'assurance maladie obligatoire et de mutuelle et ce sont majoritairement des établissements privés. Certes existe l'équivalent de la sécurité sociale française publique, mais elle ne suscite pas de confiance. Le secteur est donc très fortement soumis à la concurrence. Dans ce contexte, le contrôle de gestion socio-économique a semblé être pour le directeur de cette mutuelle une réponse à cette concurrence, ainsi qu'aux difficultés consécutives à la fusion de 2003 de trois fédérations qui avaient des pratiques très différentes. Après un certain temps, la fonction contrôle de gestion a permis, depuis cinq ans environ, de réaliser des passerelles entre ces différentes pratiques, en développant l'adhésion de tous les acteurs.

⁶³⁹ Dusoulier L., Cristallini V., *Mener un projet de progrès social sur un territoire menacé par le communautarisme : une mutualité militante et efficace*, in *Le management du développement des territoires*, Actes du colloque ISEOR, Economica, Paris, 2006, pp. 195-204.

Le contexte économique et stratégique de cette mutuelle est une logique de compression maximum des coûts avec très peu d'investissements.

En outre, avant 2004, on notait un manque de vigilance concernant les dossiers débiteurs, qui ont coûté 100 000€ de prise en charge cette année-là à la mutuelle et deux millions d'euros à l'échelle de l'union nationale.

Un des phénomènes qui avaient été soulignés par un diagnostic réalisé au début de la recherche-intervention⁶⁴⁰, était la faible sensibilité et conscience de la part des membres du personnel y compris des cadres, concernant les impacts financiers des dysfonctionnements, ainsi que la carence en matière d'indicateurs de gestion. Ces éléments ont constitué un terreau favorable à l'implantation du contrôle de gestion socio-économique.

La mise en place du contrôle de gestion socio-économique s'est effectuée dans un premier temps, de manière pédagogique, sur quelques services pilotes, afin de tester le degré d'acceptation de la part des acteurs. Puis le choix de l'acteur occupant la fonction de contrôleur de gestion a été effectué à la fois de par ses capacités relationnelles avec les collègues, de dialogue, de persévérance et d'exigence, ainsi que de discrétion, élément essentiel en sus de ses compétences techniques. De plus, afin de renforcer son acceptation, le contrôleur de gestion a été choisi parmi le personnel plutôt que par recrutement externe.

7.4.2. RESULTATS

Les outils mis en place sont des outils et techniques de contrôle de gestion favorisant le partage de la fonction contrôle de gestion tels que des indicateurs de tableau de bord permettant de réaliser l'analyse de tous les services proposés par l'établissement, afin de mettre en évidence ceux qui répondent à un réel besoin et ceux qui sont rentables. Pour ce faire, un programme de gestion recensant tous les remboursements effectués au jour le jour ainsi que leur évolution par catégorie a été élaboré.

Suite à la recherche-intervention, un calcul de la rentabilité de l'investissement immatériel réalisé a été effectué qui permet dans un premier temps d'évaluer le montant de l'investissement réalisé par la mutuelle puis de le rapporter aux gains économique et financier constatés pour calculer un taux de vitesse de retour sur investissement. Ceci répond au souci d'évaluer l'investissement immatériel comme le montrent les figures 30, 31 et 32 suivantes.

⁶⁴⁰ L'équipe de recherche-intervention était constituée de Savall H., Cristallini V., Vangeneberg R., Datry F., ainsi que Seghier S., que nous remercions ici pour les matériaux d'observation scientifique collectés lors de cette recherche-intervention.

Figure 30 : Analyse de la rentabilité de l'investissement – 1. Volume de l'investissement pour l'entreprise

Honoraires = 375 K€	Frais de déplacement = 109 K€	Temps passés = 369 K€ (Pour 7 290 heures investies)
Investissement total = 853 K€		
ORGANISME GESTIONNAIRE D'ASSURANCE MALADIE ET DE MUTUELLE Evaluation socio-économique – Synthèse de l'évaluation – Décembre 2006		

La figure 30 montre comment est valorisé l'investissement immatériel pour l'entreprise. Les deux premières composantes sont les charges externes de l'investissement immatériel c'est-à-dire le montant des « Honoraires » et celui des « frais de déplacement ». La dernière composante est la valorisation du temps consacré en interne à cet investissement immatériel. L'addition de ces trois composantes constitue le montant total de l'investissement immatériel qui est de 853 K€ dans cette entreprise en 2006.

Figure 31 : Analyse de la rentabilité de l'investissement – 2. Rapport entre l'investissement immatériel et des paramètres économiques de l'entreprise

Rapport aux recettes (*) 426 K€ <hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/> = 2,39 % 17 789 K€	Rapport à la Marge sur coûts variables (*) 426 K€ <hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/> = 2,47 % 17 208 K€	Rapport à la masse salariale (*) 426 K€ <hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/> = 5,80 % 7 343 K€
Rapport entre le coût de l'investissement et les coûts cachés 2004-2005 ** 426 K€ <hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/> = 8,16 % 5 217 K€		

(*) Le coût de l'investissement étant réparti sur deux années (Avril 2004 à Novembre 2006), les calculs ont été réalisés sur la base des données 2005 et de la moitié du montant total de l'investissement

(**) Les coûts cachés des 4 entités ont été calculés sur deux années (2004 et 2005), les totaux ont été additionnés afin d'obtenir le montant des coûts cachés.

La figure 31 met en évidence le rapport entre le montant total de l'investissement immatériel mis en évidence dans la figure 30 (toutefois le coût de cet investissement étant réparti sur 2 ans, le montant de 853 K€ a été divisé par 2 soit 426 K€) et les recettes, la marge sur coûts variables, la masse salariale ainsi que les coûts cachés (Cf. montant en % de ces 4 ratios figure 31). Ainsi, à titre d'exemple l'investissement immatériel représente 2,39% des recettes. La mise en évidence de ces pourcentages permet donc d'analyser la rentabilité de l'investissement immatériel comme cela existe pour les investissements matériels.

Figure 32 : Analyse de la rentabilité de l'investissement – 3. Taux et vitesse de retour sur investissement

<p>Taux de rentabilité globale (*)</p> $\frac{2\ 153\ \text{K€}}{853\ \text{K€}} = 252\ \%$	<p>Vitesse de retour sur investissement</p> $\frac{853\ \text{K€}}{2\ 153} = 252\ \%$
<p>(*) En toute rigueur, l'investissement immatériel devrait être amorti sur au moins trois années, ce qui améliorerait encore ce résultat.</p>	<p>Soit une récupération du montant investi sur <u>4.6 mois</u></p>
<p>ORGANISME GESTIONNAIRE D'ASSURANCE MALADIE ET DE MUTUELLE Evaluation socio-économique – Synthèse de l'évaluation – Décembre 2006</p>	

La figure 32 montre qu'il est possible de calculer un taux et une vitesse de retour sur investissement (les 2153 K€ représentent le montant de réduction des coûts cachés) immatériel comme pour les investissements matériels. Dans cette entreprise, l'investissement immatériel sera amorti en 4,6 mois.

Concernant la procédure de couplage stratégie–contrôle de gestion, actuellement l'établissement est encore dans une logique de budget de reproduction (Cf. chapitre 4 p. 142). Le directeur souhaite que le contrôleur de gestion apporte une autre logique sur certains postes de budgets, notamment en améliorant la qualité des services vis à vis des membres et la mise en place de procédures dans les différents services. La stratégie est pilotée par la direction, et du fait que le contrôleur de gestion dépend directement du directeur général, le couplage est satisfaisant. Depuis peu, la direction confie au contrôleur de gestion des missions stratégiques.

40% des temps passés par le contrôleur de gestion sont consacrés à l'élaboration conjointe, avec les autres acteurs, d'indicateurs de gestion.

Actuellement la mise en place de la saisie des temps dans une nomenclature se réalise progressivement, tout d'abord auprès de l'encadrement avant de l'étendre au personnel de base. Le calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables est effectué régulièrement depuis 2005 et sert de base de calcul aux coûts des dysfonctionnements et à celui de l'évolution des coûts-performances visibles imputables à l'action de changement.

Les résultats observés sont issus d'une évaluation très approfondie effectuée par l'équipe de recherche ISEOR, complété par un entretien semi-directif que nous avons réalisé avec le directeur général et le contrôleur de gestion et de l'étude de documents internes. Ce cas met en évidence l'évolution de la **fonction et du rôle du contrôleur de gestion** via la mise en place d'outils de contrôle de gestion socio-économique. A titre d'exemple, il a contribué à la mise en place de critères de qualité dans chaque service, avec la collaboration active du personnel de base et une collaboration plus mitigée des chefs de service, certains pouvant considérer le rôle du contrôleur de gestion, comme concurrentiel du leur.

La procédure de couplage stratégie-budget et stratégie-contrôle de gestion est réalisée par la mise en place d'une **procédure de suivi budgétaire** « *les outils de mise en oeuvre stratégique apportent de la plus-value. Le fait de faire une balance économique dans le cadre d'un projet justifie certaines demandes et permet donc de les obtenir* »⁶⁴¹; **et l'adaptation du processus de planification stratégique** « *désormais, du temps est alloué à la mise en oeuvre stratégique, grâce aux plans d'actions prioritaires semestriels et au séminaire des cadres.* »⁶⁴²

Ce couplage est également réalisé grâce au plan d'activités stratégiques internes et externes qui est « *un outil très puissant et très motivant. C'est une réelle invitation à prendre part à la stratégie de l'Organisme. Il permet de prendre conscience que chacun apporte sa pierre à l'édifice.* »⁶⁴³ « *La diffusion du plan d'activités stratégiques internes et externes motive le personnel sur la volonté de reconquérir des parts de marché.* »⁶⁴⁴ « *C'est la ligne directrice de l'Organisme. Toutes les énergies sont canalisées dans la même direction.* »⁶⁴⁵ En outre, le plan d'actions prioritaires améliore la communication des objectifs : « *Tous les cadres utilisent le plan d'actions prioritaires pour*

⁶⁴¹ « Evaluation socio-économique dans une Mutualité belge d'assurance maladie », Rapport de recherche ISEOR, Décembre 2006.

⁶⁴² Ibid.

⁶⁴³ Ibid.

⁶⁴⁴ Ibid.

⁶⁴⁵ Ibid.

communiquer les objectifs. Il y a moins de pertes d'informations, et la communication est plus rapide et plus précise. »⁶⁴⁶

La fiche d'ordonnement par opération est effectuée pour les missions importantes *« Je rédige une fiche d'ordonnement par opérations dès que je travaille sur une mission importante, que ce soit avec mon équipe ou avec d'autres collègues. »⁶⁴⁷* Elle permet de mettre en évidence des activités à réaliser : *« Grâce à l'apport des fiches d'ordonnement par opérations, on parvient à concevoir des projets que l'on croyait impossible à réaliser auparavant. »⁶⁴⁸*

Le calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, effectué dès le début de la démarche en 2003, fournit un nombre d'informations importantes. Son calcul est une mission dédiée au contrôleur de gestion et sert régulièrement de référentiel entre les différents acteurs, pour mesurer la rentabilité de l'entreprise. Ainsi, 6 calculs de cette contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables ont été effectués le premier en 2003 année de référence du diagnostic (elle est de 49€), le deuxième, en 2004 année intermédiaire de référence (elle est de 52€), le troisième en 2005, année de l'évaluation socio-économique (elle est de 54€), le quatrième en 2006 (elle est de 49€), le cinquième en 2007 (elle est de 53€), et le sixième en 2009 (elle est de 52€), soit une hausse moyenne annuelle de 6,12% entre 2003 et 2009.

Concernant la mise en place de la nomenclature en 2009, il subsiste des difficultés d'imputation puisqu'elle nécessite de la part des acteurs la distinction entre l'imputation par destination et celle par nature.

C'est pourquoi le contrôleur de gestion et ses collaborateurs ont décidé de l'effectuer eux-mêmes dans un premier temps, pour développer l'aspect pédagogique important dans ce type d'outils.

Dans cette mutuelle, l'intégration et la connexion des outils dans les services s'effectuent avec l'aide du contrôleur de gestion, qui fait partie intégrante des dispositifs de réunion. A titre d'exemple, concernant le taux de perception des cotisations : le contrôleur de gestion réalise un état des lieux, puis, un groupe de travail est constitué, dans lequel le contrôleur de gestion est chargé du reporting grâce à des indicateurs.

⁶⁴⁶ « Evaluation socio-économique dans une Mutualité belge d'assurance maladie », Rapport de recherche ISEOR, Décembre 2006.

⁶⁴⁷ Ibid.

⁶⁴⁸ Ibid.

Pour le directeur général de cet établissement, tous ces outils constituent un réel avantage concurrentiel puisque ses concurrents ne possèdent pas d'outils de suivi financier.

Face au déploiement du contrôle de gestion socio-économique, la nécessité d'agrandir le service de contrôle de gestion s'est faite ressentir et après cinq années où le contrôleur de gestion était seul, une deuxième personne a été recrutée en 2009.

Le tableau de bord de pilotage est un outil jugé utile comme en témoignent les verbatim suivants :
"Le tableau de bord de pilotage stratégique est une mine d'or. Je l'utilise chaque jour et ne pourrais plus m'en passer car il me permet de piloter et d'avoir mes informations sous la main."⁶⁴⁹ "J'utilise beaucoup mon tableau de bord dans lequel j'ai inséré des indicateurs qui m'aident à piloter mes équipes et à surveiller la concurrence. Je peux mieux répondre aux questions qui me sont posées à l'extérieur."⁶⁵⁰

"Les indicateurs de mon tableau de bord me permettent de piloter mon activité avec des éléments concrets, et donnent du sens à la stratégie développée."⁶⁵¹

La mise en place du contrôle de gestion socio-économique, a nécessité qu'ils soient dans un premier temps élaborés par le contrôleur de gestion, pour des raisons d'apprentissage, mais la volonté de la direction est la délégation vers les cadres qui, à l'avenir, établiront eux-mêmes les indicateurs. Toutefois, il subsiste des difficultés suivant les chefs de service, certains ne percevant pas encore l'intérêt ou ne considérant pas l'élaboration de ces indicateurs comme une priorité.

Les indicateurs de tableau de bord de pilotage étaient initialement en 2003 exclusivement financiers ; ils sont devenus qualitatifs, quantitatifs et financiers afin d'améliorer la qualité de la prise de décisions.

Notons par ailleurs que les contrôles exposés précédemment, notamment celui des réviseurs peuvent avoir une incidence financière. En effet, si après l'audit, le score d'une mutuelle est meilleur que celui des autres mutualités concurrentes, cela entraîne une bonification financière de plus de 10%. Cette incidence existe également au niveau de la planification des activités, du fait de l'intervention régulière du contrôleur interne, ce qui justifie la création d'indicateurs et d'un pilotage plus régulier et plus proactif des activités.

⁶⁴⁹ « Evaluation socio-économique dans une Mutualité belge d'assurance maladie », Rapport de recherche ISEOR, Décembre 2006.

⁶⁵⁰ « Evaluation socio-économique dans une Mutualité belge d'assurance maladie », Rapport de recherche ISEOR, Décembre 2006.

⁶⁵¹ « Evaluation socio-économique dans une Mutualité belge d'assurance maladie », Rapport de recherche ISEOR, Décembre 2006.

Concernant le budget, une procédure de suivi budgétaire a été mise en place en relation avec le plan d'actions prioritaires *"L'impact budgétaire de l'importance des indicateurs qualitatifs du travail a été mieux expliqué. La liaison avec des documents justificatifs à remplir est plus claire, et cela favorise la meilleure tenue de ceux-ci."*⁶⁵²

Des indicateurs de pilotage du budget ont été créés et actuellement une étude est réalisée au service « perceptions », dans le but de le développer. Toutefois, ceci n'est pas intégré dans le budget 2009, ce qui ne permet pas encore la mise en place du plan d'actions prioritaires budgété global.

L'enjeu du suivi budgétaire est important puisque le budget était de 10 millions d'euros en 2002 et en 2007 s'élève à 11 millions. En 2002, à cause du déficit la direction était amenée à puiser dans les budgets qui sont définis que deux ou trois ans après la clôture des comptes de l'Union des mutuelles. Ainsi, la direction communique les recettes de 2006 en 2009. Ceci souligne l'importance de développer des indicateurs de pilotage afin de palier la carence liée aux délais des budgets.

En 2007, la mise en place d'un plan d'action budgété pour réduire le nombre de cotisations non perçues a été décidée. Ce montant de cotisations non perçues représentait 576 500 € en 2006 pour l'ensemble de l'Organisme, ce qui constituait un manque à gagner non négligeable. En 2008, que les comptes de l'Organisme ont donc été positifs pour la première année. En outre, 500 nouveaux membres ont été recensés, ce qui a permis la dynamisation de tous les acteurs qui se sentent concernés par les mutations.

Nous venons de mettre en évidence une certaine amélioration de la maîtrise des budgets.

Ce système a également permis d'améliorer la productivité de l'Organisme, notamment par l'amélioration de la maîtrise des mutations⁶⁵³ des affiliés et l'extension de l'offre de service auprès des affiliés, ainsi que par le calcul de la rentabilité de l'investissement incorporel en développement du potentiel humain de l'entreprise, et l'évaluation de la conversion des coûts-performances cachés en valeur ajoutée. A titre d'exemple, le non-respect de certaines échéances pourrait entraîner des sanctions financières de l'Organisme de Sécurité Sociale envers la mutuelle. Depuis 2005, une partie des frais d'administration (2,5 %) est variable et dépend du respect de certaines règles. La direction estime que sur la base de la situation actuelle, le non respect de certaines règles pourrait entraîner une perte financière de 42 000 €. C'est pourquoi une personne chargée de l'amélioration de la qualité a été nommée afin de réaliser des états des lieux de la qualité dans chaque service, et l'apprécier au travers des onze critères définis par le niveau national. Puis les chefs de services ont fixé des objectifs concernant les onze critères de qualité. Le pilotage de l'amélioration de la qualité

⁶⁵² « Evaluation socio-économique dans une Mutualité belge d'assurance maladie », Rapport de recherche ISEOR, Décembre 2006.

⁶⁵³ Les mutations d'affiliés se définissent par leur transfert vers d'autres mutuelles suite à leur mécontentement concernant les services proposés par l'Organisme.

a conduit à la désignation de pilotes pour chaque critère de la qualité et son instrumentation par la mise en place de procédures, d'outils de gestion, la création d'indicateurs de pilotage et l'évaluation trimestrielle de la réalisation des objectifs.

En conclusion de ce quatrième cas, nous pouvons constater qu'une réelle **amélioration de la productivité des services** de l'Organisme s'est dégagée. Toutefois, la mise en place du management socio-économique, le développement du contrôle interne et du contrôle de gestion, n'ont pas encore permis une implication forte de l'ensemble des chefs de service. En effet, les procédures d'élaboration des indicateurs et les préparations aux différents audits se concentrent encore trop au niveau du service de contrôle de gestion, au lieu d'être déléguées aux services concernés. La personnalité du contrôleur de gestion est probablement en cause, par sa tendance à conserver ces activités plutôt que les déléguer. Ceci constitue une limite de l'action du contrôleur de gestion dont la mission est d'accompagner et de piloter les acteurs opérationnels.

Le fait que le contrôleur de gestion ait été choisi en interne était un avantage car il connaissait bien l'entreprise et avait une certaine légitimité auprès de ses collaborateurs, mais très vite, la nécessité de recruter une personne extérieure s'est faite ressentir afin de continuer la conduite du changement.

Concernant le calcul des coûts-valeurs, l'entreprise a commencé à établir la nomenclature des activités et l'imputation des temps dans cette même nomenclature a débuté à la mi-2010.

Les points à surveiller mis en évidence dans l'évaluation socio-économique sont la mobilisation, l'implication et la stimulation du personnel, l'accroissement du professionnalisme au sein de l'organisme, ainsi que l'organisation concrète de la décentralisation synchronisée aux niveaux régional et national.

L'analyse de la qualité, de la productivité et des délais se traduit par l'augmentation de la satisfaction des affiliés et l'amélioration des délais de traitement, ainsi qu'une diminution du nombre de rejets des dossiers, la création de nouveaux produits, la diminution des départs vers la concurrence et celle des personnels, ainsi que l'amélioration du fonctionnement, par la mise en place de dispositifs de communication-coordination-concertation, et l'amélioration de la productivité.

7.5. CINQUIEME CAS : ENTREPRISE D'ELECTRICITE INDUSTRIELLE

7.5.1. CONTEXTE

La recherche-intervention réalisée dans cette entreprise, s'est déroulée en deux périodes : la première couvre les années 1995, 1998 et 2001-2002 durant lesquelles, il s'agissait d'implanter un processus de recherche-intervention pour améliorer la synchronisation et mettre en place des outils de management socio-économique, réduire les coûts-performances cachés, renforcer la synergie entre les sociétés, et donner des perspectives stratégiques au Groupe en optimisant l'utilisation des outils de management puis en s'appuyant sur une équipe d'intervenants internes⁶⁵⁴.

La deuxième période⁶⁵⁵ s'est déroulée entre 2006 et 2010. Il s'agit alors de construire un point d'équilibre socio-économique, d'améliorer la rentabilité de l'entreprise, de rendre la stratégie plus prospective et d'accélérer la rentabilisation des activités en identifiant les produits, les objectifs et les politiques. Par la suite, l'objectif est de connecter la rentabilisation de l'action et l'analyse de la décision stratégique.

La mise en place du contrôle de gestion a débuté en 2007 et répond à la question comment améliorer la gestion du temps. En effet, il n'y a pas de changement sans dépense d'énergie, c'est pourquoi la nécessité s'est faite ressentir de rendre visibles les activités auxquelles les acteurs consacrent leur temps afin d'améliorer la prise de décisions, la réalisation des activités et de diminuer le stress des acteurs.

Pour cela, une nomenclature répondant aux activités réelles des acteurs et utilisable par les acteurs eux-mêmes a été élaborée.

La mise en place du contrôle de gestion socio-économique dans cette entreprise répond à plusieurs objectifs, ainsi formulés par l'entreprise elle-même :

- Mesurer les indicateurs essentiels, comme le temps consacré à la prévention sécurité par client au regard de sa marge (l'analyse de la rentabilité du client) ;
- Obtenir un indicateur permanent de dysfonctionnements permettant d'éclairer les actions à mener pour les réduire ;

⁶⁵⁴ Pasquier P., Foucart M., *Deux cas emblématiques de développement économique durable des entreprises*, in *Management socio-économique-une approche innovante*, Actes du colloque ISEOR, Economica, Paris, 2009, pp. 11-26.

⁶⁵⁵ L'équipe de recherche-intervention était constituée de Savall H., Voyant O., que nous remercions ici pour les matériaux d'observation scientifique collectés lors de cette recherche-intervention.

- Mettre en place de réels indicateurs ;
- Faire participer les acteurs au comptage de leur matière première ;
- Créer un avantage concurrentiel en identifiant le potentiel de l'entreprise ;
- Diminuer le stress lié à une mauvaise gestion du temps ;
- Créer une dynamique d'équipe en combattant l'individualisme ;
- Effectuer le rapprochement entre les acteurs fonctionnels et les acteurs opérationnels ;
- Rendre visibles les temps consacrés aux actions du plan d'actions prioritaires et du contrat d'activité périodiquement négociable ;
- Accroître le taux de réalisation des plans d'actions prioritaires ;
- Maîtriser la réactivité stratégique ;
- Développer la discussion et la négociation entre les acteurs à partir d'éléments tangibles.

Cette mise en place s'est effectuée en plusieurs étapes : collecte des informations, transmission aux porteurs de la mise en place de ce contrôle de gestion qui valident la qualité de ces informations, puis, construction de la nomenclature des activités avec chaque encadrant, afin de les responsabiliser en matière de gestion du temps.

Pour la direction, l'essentiel du contrôle de gestion socio-économique est dans **la mise à jour de la nomenclature des activités, la surveillance des temps, le calcul du coût total des activités**, ainsi que le détail pour le retraitement des charges variables pour le calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables.

La mise en place du contrôle de gestion socio-économique s'est effectuée par des réunions de présentation du contrôle de gestion socio-économique aux encadrants, pour recueillir les objections éventuelles des acteurs. Puis il a été décidé de réaliser une analyse des outils existants afin de vérifier leur pertinence, la transversalité entre les services, ainsi que le champ complet d'application par exemple, l'intégration de données telles que les heures supplémentaires réellement prestées avec l'analyse des raisons de l'explosion des heures supplémentaires pour certains acteurs, le coût des formations avec une prévision de retour sur investissement, l'identification du coût du turn-over et de l'absentéisme.

Le dispositif de mise en place du contrôle de gestion socio-économique à partir de 2006 a été un groupe de projet plénier, instance chargée de « vendre » le système et de l'adapter pour les équipes ; puis, pour l'expérimentation, groupe de projet restreint a été créé, afin de s'assurer de la conformité stratégique du projet, constitué des membres du comité de direction, et chargé de diffuser le contrôle de gestion au sein des secteurs d'expérimentation.

Une des difficultés dans cette mise en place était d'évaluer comment appliquer le concept de contrôle de gestion socio-économique au projet de développement stratégique de 2008.

La mise en place du contrôle de gestion socio-économique, au sein de cette entreprise, s'est réalisée avec le soutien des intervenants internes qui ont établi le planning de mise en place du contrôle de gestion socio-économique, afin d'identifier les objectifs à atteindre, les actions qui en découlent, les acteurs et les mois concernés. (Cf. annexe 9)

Le groupe de projet restreint de contrôle de gestion socio-économique, a quant à lui, analysé l'arborescence des activités. Elle a mis en évidence que l'unité la plus petite de la nomenclature des activités est la **commande d'un client**. Ce groupe de projet a également déterminé comment créer la liste des activités de pointage, selon quelle structure et quelle méthodologie adopter.

Puis une réflexion sur les modalités du contrôle budgétaire s'est instaurée pour déterminer s'il est utile de privilégier des budgets par entité ou un budget unique du Groupe.

Des outils et techniques de contrôle de gestion ont été mis en place tels que : l'indicateur de contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, le déploiement des tableaux de bord, la saisie des temps, la contractualisation des fonctions « support » au moyen de la réalisation de portefeuilles de produits, la budgétisation des projets internes et des plans d'actions prioritaires, l'établissement de balances socio-économique, des outils de mesures des coûts performances cachés, l'intégration des coûts de prestation des fonctions support sur les devis, ainsi que l'établissement de la nomenclature d'activité. Pour certains d'entre eux, il a été nécessaire de préciser leur utilité pratique. Le groupe de projet contrôle de gestion socio-économique a constitué une instance d'aide sur la méthodologie d'application, l'évaluation des délais et la désignation des pilotes, l'implantation du contrôle de gestion socio-économique, le toilettage des outils existants et l'intégration d'indicateurs pertinents.

En termes d'indicateurs de tableau de bord, le comité de direction a décidé de mettre en place pour chaque département, un **tableau de bord** lisible regroupant les indicateurs suivants : montant des

commandes, montant d'activité c'est-à-dire chiffre d'affaires fictif, et chiffre d'affaires effectif suite à la clôture des comptes, montant de la facturation, montant des encaissements, marges à la commande, marge sur activité, marge sur clôture, retards d'encaissement, solde d'encaissement, et prévisionnel d'encaissement par rapport aux factures émises.

Le responsable financier quant à lui a calculé le cash flow des projets, tout en le combinant avec le contrôle de gestion socio-économique, car pour lui, « *le cash-flow disponible peut servir dans les calculs actuariels d'évaluation de l'entreprise avant cessation d'activité* »⁶⁵⁶. Cette préoccupation est d'autant plus importante que la mise en place du contrôle de gestion socio-économique dans cette entreprise s'est réalisée dans un contexte de transmission familiale de l'entreprise par son dirigeant actuel.

Les indicateurs de pilotage des activités mis en place sont : le récapitulatif des temps de l'entité support finances qui emploie quatre personnes, qui permet de visualiser la proportion du temps passé à tel type d'activité. En outre, il existe des indicateurs de gestion du temps tel que celui des temps passés par type d'activité de l'équipe commerciale. Ainsi que l'évaluation des temps passés sur les différents marchés, sur la prospection de nouveaux clients, sur le nombre de visites, les temps passés avec les différents fournisseurs puis des décisions de réajustement sont prises en fonction des résultats.

Cette volonté de piloter les temps est partie du constat que les responsables de projet n'ont pas assez de temps pour réaliser de nouvelles offres de projet pour des nouveaux clients ou pour fidéliser des clients. C'est pourquoi la décision a été prise de déléguer cette action de développement commercial en formant des acteurs à l'exercice de cette activité, en répartissant la charge de travail et en mettant en place une procédure type de réponse à de nouveaux projets pour diminuer les délais de réponse. En ce qui concerne les petits projets, des contrats cadres avec les clients ont été mis en place.

La réorganisation du temps commercial a été décidée pour réaliser des budgets temps par entité, établir des ratios budgets-marges sur temps à investir commercialement, identifier dans les relations clients celles qu'il est nécessaire d'abandonner rapidement du fait qu'elles n'aboutiront pas. Puis, à un horizon de six mois, trois scénarios-types d'allocation du temps aux activités en fonction du carnet de commandes ont été élaborés.

⁶⁵⁶ Séance de travail en 2008 sur la mise en place du contrôle de gestion socio-économique avec le responsable financier de l'entreprise.

Le pilotage de la rentabilité des activités vise à assurer un contrôle mensuel du suivi de l'activité par le rapprochement des temps engagés, de ceux budgétés, du taux d'avancement et par une réactualisation des produits restant à réaliser.

Le calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables est utilisé dans le suivi des projets et le calcul des devis.

7.5.2. RESULTATS

Les résultats observés dans ce cinquième cas sont les suivants :

Dans cette entreprise, le contrôle de gestion socio-économique a permis de rééquilibrer la charge de travail, d'animer les équipes, de développer l'équité dans le travail et d'assurer une qualité de vie au travail.

Nous avons montré précédemment que des outils de contrôle de gestion ont été mis en place, tels que le calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, la nomenclature des activités, des indicateurs du tableau de pilotage et l'utilisation de balances économiques pour certains projets. Nous abordons dans les paragraphes suivants, les résultats inhérents à ces outils et techniques.

Les indicateurs de pilotage utilisés ont été élaborés par le contrôle de gestion.

Il s'agit par exemple d'un graphique indiquant les résultats réels de l'année n avec la courbe du budget de l'année n+1 suivi mensuellement pour voir la tendance des deux courbes et pouvoir corriger avant la fin de l'année. Il s'agit donc de l'amélioration de la gestion de l'année en cours et du budget également.

L'analyse des activités commerciales a permis d'établir un indicateur des heures vendues (Cf. 1^{ère} ligne tableau 14), celles non vendues (Cf. 2^{ème} ligne), celles indiquées dans les devis (Cf. 3^{ème} ligne), celles facturées (Cf. 5^{ème} ligne), avec les heures réelles de l'année n et le budget de l'année n+1 (Cf. 2 premières colonnes). A partir de là, des calculs d'écarts et du ratio des écarts sont établis (Cf. 2 dernières colonnes), ainsi que le calcul de la marge brute réelle et prévisionnelle (Cf. 14^{ème} ligne), celui du résultat provisoire et celui prévisionnel.

Tableau 14 : Analyse des activités commerciales

Résultat janvier 2007		Réel 2006	Budget 2007	Réel 2007	écart	ratio	Réel 2006	Budget 2007 ATELIER CABLAGE (MDR)	Réel 2007	écart	ratio
1	Nombre heures vendues	30 691	33 390	38 952	5 561	117%	2 242	2 820	4 769	1 950	69%
2	Nombre heures non vendues	13 008	12 278	11 855	-424	97%	150	214	266	52	24%
3	Nombres heures devis	2 082	1 548	1 096	-453	71%	54	99	68	-31	-31%
4	HNV non devis	10 926	10 730	10 759	29	100%	96	115	198	83	73%
5	Facturation			4 290 440					517 000		
6	Chiffre d'affaires fictif	0	4 124 729	3 855 032	0	0%	0	273 177	445 467	172 290	
7	Achat heures total €	0	0	1 129 628	0	0%			107 908	107 908	
8	Achat matériel	0	0	1 199 397	0	0%			254 082	254 082	
9	Achat coûts	0	0	26 694	0	0%			1 542	1 542	
10	Achat STE	0	0	87 581	0	0%			2 669		
11	Achat STI	0	0	414 560	0	0%			0	0	
12	MBH	28,32	27,34	25,85	-1,49	na	19,51	23,30	16,62	-6,68	-29%
13	Taux heures vendues	70%	73%	77%	3,6%	na	94%	93%	95%	1,8%	1,9%
14	02 - MARGE BRUTE	869 106	912 804	1 006 948	94 145	110%	43 733	65 688	79 265	13 577	21%
15	5 - FG PROPRES	-784 475	-792 164	-807 079	-14 915	102%	-11 122	-10 780	-14 597	-3 818	35%
16	amortissements non comptabilisés	-16 833	0	0	0	#DIV/0!	0	0	0	0	
17	Divers	-20 109	-20 963	-7 115	13 848	34%	-1 028	-42	-47	-5	12%
18	assurances	-16 784	-12 260	-20 268	-8 008	165%	0	-167	0	167	-100%
19	bâtiments	-37 113	-55 527	-55 517	10	100%	-1 562	-1 717	-1 184	532	-31%
20	commerciaux	-8 219	-7 644	-3 295	4 349	43%	-106	0	0	0	
21	déchets	-665	-439	-38	401	9%	0	0	0	0	
22	déplacement, débours et logement	-7 568	-6 945	-2 326	4 619	33%	0	-167	0	167	-100%
23	exceptionnel	-3 135	-15 634	-603	15 032	4%	0	0	0	0	
24	experts	-19 813	-18 829	-6 048	12 780	32%	0	0	0	0	

**DEUXIEME PARTIE -
LE ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION ET SES OUTILS**

	Résultat janvier 2007	Réel 2006	Budget 2007	Réel 2007	écart	ratio	Réel 2006	Budget 2007 (MDR)	Réel 2007	écart	ratio
	TOTAL										
25	formation	0	-6 336	0	6 336	0%	0	-167	0	167	-100%
26	fournitures	-3 356	-8 825	-2 287	6 538	26%	-60	-417	0	417	-100%
27	frais financiers location & matériel de bureau	-20 291	-16 246	-22 284	-6 038	137%	0	0	0	0	
28	taxes et amendes	0	-550	0	550	0%	0	0	0	0	
29	informatique	-1 437	-1 250	-548	702	44%	0	0	0	0	
30	Heures non solvables	-24 814	-27 571	-22 919	4 652	83%	0	0	0	0	
31	outillage et containers	-466 348	-443 358	-496 635	277	112%	-6 996	-6 531	-11 935	-5 404	83%
32	téléphone	-4 649	-9 214	-25 528	16	277%	-31	-250	-573	-323	129%
33	véhicules	-19 802	-20 594	-37 477	883	182%	-255	-417	-250	167	-40%
34	Communication et réception	-108 921	-102 958	-86 119	16 839	84%	-1 083	-740	-609	131	-18%
35	Projets internes	-4 616	-15 264	-15 570	-306	102%	0	-167	0	167	-100%
36		0	-1 756	-2 500	-744	142%	0	0	0	0	
37	Marge semi-brute	84 631	120 640	199 869	79 230	166%	32 611	54 908	64 668	9 760	18%
38	Frais Gén TEI	0	0	0	0	0%	-4 712	-6 379	-6 759	-380	6%
39	CONCIERGE R	0	0	0	0	0%	-183	-274	-308	-33	12%
40	DIRECTION R	0	0	0	0	0%	-2 770	-4 681	-4 402	279	-6%
41	GESTION R	0	0	0	0	0%	-1 730	-2 342	-2 581	-239	10%
42	GRH R	0	0	0	0	0%	-1 701	-2 247	-2 202	44	-2%
43	GROUPE R	0	0	0	0	0%	-3 042	-5 601	-6 422	-821	15%
44	INFORMATIQUE R	0	0	0	0	0%	-2 387	-3 581	-3 514	67	-2%
45	LOGISTIQUE R	0	0	0	0	0%	-2 134	-4 421	-4 508	-87	2%
46	Total Frais répartis	0	0	0	0	0%	-18 658	-29 526	-30 696	-1 170	4%
47	Résultat avant impôts	84 631	120 640	199 869	0	0%	13 952	25 382	33 972	8 590	34%

Nous avons montré que l'établissement de la nomenclature s'est effectué par une procédure de collecte des informations. La finalisation de la nomenclature des activités a été liée au travail sur site, en concertation avec les chefs d'équipes afin que cela ne leur crée pas du travail supplémentaire. Ainsi, cela a abouti à la nomenclature des activités liées aux métiers des entités.

Au début, il s'agissait d'une nomenclature opérationnelle utile aux acteurs, individuellement, qui permet de visualiser au niveau global, les missions des différents acteurs, élément d'échange avec leur supérieur, puisqu'il permet de détecter les erreurs et constitue un outil d'aide à la prise de décision. Le choix d'une entité pilote pour la qualité de ses acteurs et la diversité de ses activités a été prépondérant dans la réussite de cette mise en place.

Le groupe de projet contrôle de gestion analyse les résultats de la saisie des temps de chaque acteur de l'entreprise, soit 300 personnes avec identification du cumul semestriel en valeur et en pourcentage, ainsi que la synchronisation des plans d'actions prioritaires avec les activités de pointage. A titre d'exemple, un outil a été mis en place sur une période de 15 jours pour que chaque acteur y indique les temps passés chaque jour et par action, et identifie pour chaque action planifiée si elle a été perturbée par un dysfonctionnement, une urgence, ou bien s'il s'est agi d'une action sans valeur ajoutée ou d'une action issue du contrat d'activité périodiquement négociable. En termes de gestion de projet, elle a permis de mettre en adéquation le temps à consacrer à une gestion de projets saine et le nombre de projets à gérer.

« Une réunion hebdomadaire d'avancement du groupe de projet contrôle de gestion socio-économique est un point dans la vie du projet, où les membres se rassemblent pour discuter des problèmes, des risques, de l'avancement et pour s'accorder sur les actions. La réunion porte essentiellement sur les aspects critiques et a pour but d'obtenir des engagements solides et mesurables. L'échange d'informations est franc et ouvert »⁶⁵⁷.

La notion d'activité a conduit à redéfinir les « projets ». Ainsi, un projet peut être défini comme un ensemble d'actions conduisant à un produit parfaitement identifié. Pour tout projet, les problèmes techniques mais également les problèmes d'organisation, de management sont également importants à prendre en considération, pour maintenir les délais et les coûts de réalisation dans des limites acceptables. Suite à la notion de plan d'actions prioritaires et à la gestion du temps, la gestion de projet consiste à établir un plan d'actions permettant d'identifier toutes les actions nécessaires pour atteindre les objectifs en respectant les contraintes de délais, de coûts et de qualité. Toute action est rattachée à un responsable qui s'engage pour celles dont il a la responsabilité. La gestion de projet est une procédure de contrôle, étape par étape, de l'évolution du projet afin qu'il cadre avec les exigences du client.

⁶⁵⁷ Séance de travail en 2009 du groupe de projet mise en place contrôle de gestion socio-économique et Voyant O.

Selon le témoignage des acteurs, l'implantation du contrôle de gestion socio-économique dans cette entreprise de 300 personnes, a nécessité 18 mois d'apprentissage du fait que dans 90% des cas, les dérives sur les projets concernent les heures et non les achats externes. Toutefois subsiste une inquiétude : la crainte d'une déclaration de l'ensemble des heures par les acteurs car les heures supplémentaires ne sont ni récupérées, ni payées dans cette entreprise. Ils souhaitent donc savoir comment seront exploitées ces déclarations de temps ; ceci est conforté par le système informatique actuel qui constitue un frein pour la réflexion sur la mesure et la déclaration des temps.

Dans le comité de direction, la décision a été prise de rompre avec le type de management « paternaliste » qui prévalait jusqu'alors et constituait un frein à la mise en place d'un contrôle de gestion socio-économique visant la rentabilité de l'entreprise. Ainsi, face à l'importante résistance au changement de la part de certains acteurs, les membres du comité de direction ont décidé de montrer une volonté de changement, du courage managérial, une cohérence, une unité dans la prise de décision.

De plus, la gestion davantage formalisée, ne semble plus désapprouvée. Au contraire la formalisation des activités des opérationnels ainsi que la coordination entre les différentes fonctions deviennent des éléments importants pour la qualité de fonctionnement.

Les activités de gestion des ressources humaines en principe gérées par la direction des ressources humaines, l'étaient, en réalité, par le service qualité. L'arrivée d'une nouvelle responsable des ressources humaines en même temps que la mise en place du contrôle de gestion a favorisé la transmission, des **contrats d'activités périodiquement négociables et des grilles de compétences**. Auparavant ils n'étaient pas accessibles puisque les priorités de la direction des ressources humaines étaient surtout centrées sur les domaines de l'administration du personnel. A ce jour, malgré tout, ce problème de recouvrement de missions n'est pas encore totalement résolu.

Il est à noter que les acteurs respectaient avec difficultés les procédures existantes, vraisemblablement parce qu'ils ne les avaient pas conçues et par conséquent ne se sentaient ni responsables, ni impliqués. Avec l'établissement des plans d'actions prioritaires, c'est le pilote de l'action qui rédige les procédures, pour des raisons d'appropriation, c'est lui qui l'approuve, l'encadre, tandis que le responsable qualité est garant de la cohérence générale et donc vérificateur.

Cette méthode a également apporté une amélioration de la planification des effectifs. En effet, avant l'implantation du contrôle de gestion socio-économique, les recrutements étaient réalisés sans planification stratégique réelle des effectifs. Avec la nouvelle organisation, chaque entité

possède un effectif associé et doit, avec l'aide du Comité de Gouvernance, veiller à harmoniser l'évolution des ressources humaines avec les stratégies marchés à développer, les compétences de ses collaborateurs, à participer au recrutement prévisionnel lié aux mutations, aux départs en retraite.

Les outils de contrôle de gestion ont favorisé l'amélioration de la **politique de formation** car auparavant, les seuls chiffres fiables étaient les éléments repris dans les bilans comptables, c'est-à-dire relatifs aux coûts des prestataires. Ces seuls éléments, ne permettaient pas d'établir une cartographie fiable des compétences acquises, des prestataires pédagogiquement efficaces, des erreurs d'analyse de besoins. Avec la saisie des temps par les acteurs dans le système de saisie des heures passées en formation, ainsi que les grilles de compétences, les résultats sont plus exhaustifs et par conséquent engendrent des décisions moins erronées en matière de politique de formation.

En ce qui concerne le calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables cet indicateur était calculé par entité. Il est désormais calculé pour l'ensemble du Groupe, pour favoriser les décisions générales visant sa cohésion.

Le taux de marge sur charges variables par rapport au chiffre d'affaires est calculé par département dans le budget, afin de permettre un calcul plus rapide quel que soit le type de dépense. Ainsi, la «marge d'équilibre» est connue de manière plus aisée et repose sur une hypothèse budgétaire. Ceci est un début de gestion budgétaire, sans qu'on puisse parler de plans d'actions budgétés.

En conclusion de ce cas, les résultats notables portent sur l'implantation d'une méthode de saisie généralisée des temps, et de la création d'une nomenclature. Ceci s'est effectué par un processus descendant et ascendant qui souligne le caractère progressif de l'implantation.

La réussite de l'implantation des outils de contrôle de gestion socio-économique dans cette entreprise ont nécessité de la part de la direction et de l'encadrement, une transparence et une pédagogie sur les pratiques et les informations à véhiculer. En effet, la gestion différente des pointages a renforcé la responsabilisation des acteurs et la transparence dans la diffusion des indicateurs, et a favorisé le déclenchement des actions.

L'intégration de ce type de contrôle de gestion socio-économique a entraîné la mise en place d'une nouvelle organisation. Ainsi par exemple, l'entreprise a changé la structure de ses départements

afin de mieux répondre à sa stratégie marché et montre donc que le couplage contrôle de gestion-stratégie est mieux réalisé.

Ce cas est intéressant car au-delà des spécificités des entreprises familiales que sont la robustesse, les conflits et la délégation dans un contexte de transmission d'une entreprise de père à fils, l'implantation de ce type de contrôle de gestion a fiabilisé les indicateurs économiques par le renforcement des indicateurs qualitatifs et quantitatifs.

Il s'agit également de la valorisation d'une action longitudinale et comparative puisque deux diagnostics horizontaux avaient été réalisés respectivement en 1995, puis en 2007, deux diagnostics des pratiques de veille stratégique en 1998, et en 2009 et les indicateurs de gestion des temps ont été créés en 2000. Cette mise en place s'est effectuée en même temps que l'arrivée dans l'entreprise de porteurs de méthodes classiques, plus analytiques, et plus lourdes, qui ont freiné la dynamique installée par le management socio-économique par des méthodes incompatibles, dont nous développons la comparaison dans le huitième chapitre.

Après seize années de recherche-intervention, d'observation dans cette entreprise, un problème subsiste, celui de l'opacité en termes de rentabilité. En effet, d'importantes fluctuations de la rentabilité sont encore observées, du fait que la part importante de valeur ajoutée et de résultat se situe dans des activités de projet qui sont des activités de service dans de grands groupes industriels qui ne pratiquent pas la régulation des initiatives individuelles des acteurs. Ceci était très accentué avant la mise en place des outils de contrôle de gestion socio-économique. A titre d'exemple, c'est lorsqu'un projet était terminé que le résultat était connu et très souvent, il engendrait de mauvaises surprises car jusque là le reporting laissait croire que ces activités étaient rentables. Le système de coût-valeur des activités qui se met en place actuellement devrait assurer une meilleure fiabilité des mesures de reporting et de pilotage, pour éviter les surtemps et les surcoûts, (alors que l'entreprise possède depuis les années 2000, des outils de déclaration des temps, à la différence de nombreuses entreprises). L'entreprise progresse grâce au rôle important des intervenants internes qui exerce une influence pour améliorer la fiabilité des temps durant le processus d'un projet jusqu'à sa clôture, car ce manque de fiabilité pèse sur les délais. Une autre particularité liée à l'activité de l'entreprise est qu'une partie de ses acteurs exerce chez les clients ce qui fait qu'un certain nombre de prestations ou micro-prestations sont réalisées chez les clients pour les besoins des clients sans être identifiées ni par conséquent, facturées.

CONCLUSION : SYNTHESE COMPARATIVE DES CINQ CAS ETUDIES

Ces cinq cas ont été présentés globalement par ordre croissant d'importance du degré d'implantation du contrôle de gestion socio-économique, mais aucun d'entre eux ne possède à la différence des deux premiers cas traités aux chapitres 5 et 6, un système **intégré** de contrôle de gestion socio-économique. Toutefois, l'implantation de certains outils de contrôle de gestion socio-économique permet de dégager des résultats, dont un résumé se trouve dans le tableau ci-après et que nous confrontons à ceux de la littérature dans le chapitre 8.

Tableau 15 : Synthèse des cas étudiés

Source Cas	OUTILS DE CONTRÔLE DE GESTION SOCIO- ECONOMIQUE IMPLANTÉS	CHANGEMENTS OBSERVÉS/AMÉLIORATIONS CONSTATÉES SUR	ACTEURS UTILISANT LES OUTILS DE CONTRÔLE DE GESTION SOCIO- ECONOMIQUE
CAS 1 (Chapitre 5)	Système intégré de contrôle de gestion socio-économique depuis les fiches d'activités polyvalentes prévisionnelles jusqu'aux plans d'actions budgétés	transversalité, mode de management, planification des effectifs, politique de formation, couplage stratégie-budget, pilotage des activités, sensibilité des acteurs à l'économique.	TOUS (30)
CAS 2 (Chapitre 6)	Système intégré de contrôle de gestion socio-économique Depuis les fiches d'activités polyvalentes prévisionnelles jusqu'aux plans d'actions budgétés	transversalité, l'efficacité, mode de management, planification des effectifs, politique de formation, couplage stratégie-budget, pilotage des activités. Développement de la sensibilité des acteurs à l'économique.	TOUS (4200)
Premier cas Etablissement belge de santé (Chapitre 7.1)	- Reporting, - contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, - pilotage des activités, - indicateurs de Tableaux de bord qualitatifs et quantitatifs	transversalité, planification des effectifs, couplage stratégie-budget, mode de management, pilotage des activités. Développement de l'efficacité récente et lente.	Essentiellement les médecins
Deuxième cas : établissement d'accueil pour personnes handicapées en difficulté (Chapitre 7.2)	- Indicateurs de pilotage, - contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, - indicateurs de tableau de bord qualitatif et quantitatif	transversalité, pilotage des activités.	TOUS (133)
Troisième cas : Entreprise de télésurveillance électronique (Chapitre 7.3)	- Balance socio-économique de projet, - contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, - début de fiche d'activités polyvalentes prévisionnelles	transversalité. Changement de la fonction commerciale vers plus d'adéquation avec la stratégie. Développement important de la sensibilité des acteurs à l'économique.	TOUS (660)

Cas	Source	OUTILS DE CONTRÔLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE IMPLANTÉS	CHANGEMENTS OBSERVÉS/AMÉLIORATIONS CONSTATÉES SUR	ACTEURS UTILISANT LES OUTILS DE CONTRÔLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE
Quatrième cas Mutualité d'assurance maladie (Chapitre 7.4)	<ul style="list-style-type: none"> - Indicateurs de tableau de bord de pilotage, - calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, - calcul de la rentabilité de l'investissement immatériel, - début de saisie des temps dans la nomenclature. 	transversalité, couplage stratégie-contrôle de gestion. Développement de la sensibilité des acteurs à l'économique.	TOUS (210)	
Cinquième cas : entreprise d'électricité industrielle (Chapitre 7.5)	<ul style="list-style-type: none"> - Indicateurs tableau de bord de pilotage quantitatifs, de pilotage des activités, - calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, - balance socio-économique, - nomenclature des activités, - début système de coût-valeur des activités - saisie des temps généralisée à tous les acteurs. 	transversalité, mode de management, planification des effectifs, politique de formation, couplage contrôle de gestion-stratégie. Fiabilisation des indicateurs économiques.	TOUS (300)	

Le tableau de synthèse des deux cas principaux et des cinq mini-cas , met en évidence que quel que soit le degré d'implantation du contrôle de gestion socio-économique (Cf. deuxième colonne du tableau 15), certains changements observés sont similaires (Cf. troisième colonne du tableau 15), comme par exemple l'amélioration de la transversalité, et certains changements comme celui du mode de management ne sont observés de façon notable que dans 4 cas sur 7.

**CHAPITRE 8 - INTERPRETATION ET DISCUSSION : EVOLUTION
DU ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION**

8.1. DEGRE DE PARTAGE DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION ENTRE SPECIALISTE ET OPERATIONNEL	273
8.2. LES RELATIONS INTERPERSONNELLES ENTRE CONTROLEUR DE GESTION ET LES OPERATIONNELS.....	280
8.3. LES DIFFERENTS ROLES DU CONTROLEUR DE GESTION.....	303
8.4. AIDE A LA PRISE DE DECISIONS	306
8.5. IMPACT DES OUTILS SUR LE ROLE DE CONTROLEUR DE GESTION	316
CONCLUSION DU CHAPITRE 8	320

Nous avons montré dans le chapitre 3 que la littérature a mis en évidence **quatre types d'évolution** du **contrôle de gestion** : l'évolution vers un **contrôle de gestion stratégique**, l'intégration de la **dimension sociale et comportementale**, **l'évolution du système d'information du contrôle de gestion** et celle du **calcul des coûts et des budgets**.

Nos résultats empiriques de recherche ont apporté une contribution à ces éléments théoriques :

- La **première évolution** a été démontrée empiriquement en particulier, dans le cinquième cas, où l'intégration du contrôle de gestion socio-économique a entraîné la mise en place d'une nouvelle organisation, conduisant par exemple l'entreprise à changer la structure de ses départements afin de mieux répondre à sa stratégie marché. Ceci montre qu'un couplage contrôle de gestion-stratégie a été réalisé.

En ce qui concerne le quatrième cas, face au déploiement du contrôle de gestion socio-économique, la nécessité d'étoffer le service de contrôle de gestion s'est faite ressentir en 2009. Ceci a mené au recrutement externe d'un deuxième acteur afin de poursuivre la conduite du changement par l'introduction d'une vision externe.

De plus, chaque séance de formation (troisième cas : Entreprise de télésurveillance électronique), est effectuée en respectant la stratégie de l'entreprise. Ainsi, aucun lancement de projet n'est effectué sans formation, ni sans s'assurer de la nécessité d'adapter les procédures.

En outre, la mise en œuvre stratégique a été réalisée dans le deuxième cas : établissement d'accueil pour personnes handicapées en difficulté, par la clarification du projet stratégique de l'établissement, opérationnalisé par un plan d'actions stratégiques internes-externes et des plans d'actions prioritaires semestriels qui ont permis une diffusion de la stratégie à l'ensemble du personnel, ainsi qu'à l'environnement externe de l'établissement.

Le deuxième cas a également démontré cette mise en œuvre stratégique par l'intégration des membres du comité de direction dans le groupe de projet d'orientations politiques, qui permet de s'assurer que les décisions prises sont conformes aux exigences de la tutelle.

- En ce qui concerne l'intégration **de la dimension sociale et comportementale** dans le contrôle de gestion, elle a été montrée empiriquement dans tous les terrains d'observation scientifique, puisque toutes ces entreprises ont opté pour le contrôle de gestion socio-économique parce qu'il place l'acteur au cœur du système.

- Quant à la **troisième évolution** du contrôle de gestion, elle a été également appréhendée dans tous nos terrains d'observation scientifique. Ainsi, à titre d'exemple, dans le deuxième cas, la mise en place du contrôle de gestion socio-économique a semblé au comité de direction être un dispositif pertinent pour enraciner son système de reporting interne, pour formaliser sa stratégie

par le biais du plan d'actions stratégiques internes et externes, et sa démultiplication par le biais des plans d'actions prioritaires des différents services de l'office.

- La **quatrième évolution** concernant le calcul des coûts et des budgets a été mise en exergue notamment dans le deuxième cas, par la mise en place du calcul du coût-valeur des activités qui a nécessité son inscription dans le plan d'actions prioritaires de l'office, afin que ce calcul soit considéré comme une priorité et soit ainsi mis en place dans les délais fixés par la direction. Pour respecter ces délais, une fiche d'ordonnement par opération a été établie indiquant dans le temps, les étapes à réaliser et le volume horaire requis. Il s'agit donc d'un budget temps prévisionnel.

Nos résultats permettent également d'apporter un éclairage renouvelé sur les éléments théoriques que nous avons mobilisés.

En effet, ces évolutions du contrôle de gestion ont des conséquences sur : le degré de partage de la fonction entre spécialiste et opérationnel (paragraphe 8.1), sur les relations interpersonnelles entre le contrôleur de gestion et les opérationnels, (paragraphe 8.2), ainsi que sur les différents rôles du contrôleur de gestion, sur l'aide à la prise de décision et sur l'impact des outils sur le rôle du contrôleur de gestion qui sont étudiés respectivement dans les paragraphes 8.3), 8.4) et 8.5).

8.1. DEGRE DE PARTAGE DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION ENTRE SPECIALISTE ET OPERATIONNEL

L'analyse du degré de partage de la fonction contrôle de gestion entre spécialiste et opérationnel, se décompose en deux points : la décentralisation, (paragraphe 8.1.1) et le rôle des fonctionnels et des opérationnels (paragraphe 8.1.2).

8.1.1. LA DECENTRALISATION

Nous avons mis en évidence dans le chapitre 3 une certaine évolution du contrôle de gestion vers une décentralisation des outils de contrôle dans les unités opérationnelles (Lorino⁶⁵⁸, De Montgolfier⁶⁵⁹, Kaplan⁶⁶⁰, Sponem et Chatelain-Ponroy⁶⁶¹). Pour Gumb⁶⁶², il s'agit d'un « contrôle de gestion partagé » ou un « partage des activités du contrôle » entraînant ainsi un renforcement de l'interaction et de la coopération entre les opérationnels et le contrôleur de gestion (Zolnai-Saucray⁶⁶³, Lambert⁶⁶⁴). Pour Dupuy⁶⁶⁵, la logique des mécanismes mis en évidence par Falkenberg et Herremans⁶⁶⁶ est « transverse et dynamique », elle signifie donc une véritable décentralisation verticale et horizontale. Toutefois, ce rapprochement n'est pas naturel et des relations conflictuelles naissent entre les opérationnels et les fonctionnels (Mintzberg⁶⁶⁷, Dalton⁶⁶⁸, et Segal⁶⁶⁹). En outre, la décentralisation d'une partie des activités d'analyse et de contrôle vers les opérationnels, pose deux problèmes : celui de la coordination globale et celui du manque de volonté des opérationnels pour réaliser ces opérations. Pour Bollecker⁶⁷⁰, il existe un paradoxe : la délégation des activités d'analyse et de contrôle aux managers intermédiaires s'accompagne d'un renforcement du rôle du contrôleur ainsi que son influence (Meyssonnier et Fernandez-Poisson⁶⁷¹).

Les résultats empiriques de notre travail de recherche s'inscrivent dans la ligne de pensée des auteurs cités ci-dessus. Ainsi, ils montrent une véritable décentralisation des outils de contrôle dans les unités opérationnelles, ce qui renforce l'interaction et la coopération entre les opérationnels et le contrôleur de gestion. Ainsi, dans le deuxième cas, nous avons exposé que l'identification des charges variables nécessaire au calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables a été réalisée en amont, par le service contrôle de gestion et en aval,

⁶⁵⁸ Lorino P., *Méthodes et pratiques de la performance*, Les Editions d'Organisation 2001.

⁶⁵⁹ De Montgolfier C., *Quel contrôleur pour quel contrôle ?*, in Dupuy Y., *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert 1999, pp.145-160.

⁶⁶⁰ Kaplan R.S., *New roles for management accountants*, journal cost management, Autumn 1995.

⁶⁶¹ Sponem S. et Chatelain-Ponroy S., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.74.

⁶⁶² Gumb, B., *Les outils du contrôle de gestion, au service de votre stratégie*, Editions d'Organisation, Paris, 2000.

⁶⁶³ Zolnai-Saucray, E., *Vers une pédagogie du contrôle dans l'organisation* in Dupuy, Y. (coordonné par), *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert, Paris, 1999, pp.125-139.

⁶⁶⁴ Lambert C., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.106.

⁶⁶⁵ Dupuy Y., *Les organigrammes de structure organisationnelle*, Encyclopédie de management Vol 2, Vuibert 1991 pp.370-381.

⁶⁶⁶ Falkenberg G L., Herremans. I., *Ethical behavior in organizations directed by the formal and informal systems?*, Journal of business ethics 1995, N° 14, pp 133-143.

⁶⁶⁷ Mintzberg H., *Le pouvoir dans les organisations*, Les éditions d'organisation 1986.

⁶⁶⁸ Dalton M., *Conflicts between staff and line managerial officers*, American sociological review 1950, vol. 15, n°3.

⁶⁶⁹ Segal J-P., *Peut-on vaincre les résistances au contrôle de gestion en France ?* Revue française de Gestion, janvier-février 1991, pp.72-81.

⁶⁷⁰ Bollecker M., *Les contrôleurs de gestion : des hommes de liaison ?*, Cahier de recherche N° 2001-07.

⁶⁷¹ Meyssonnier F., Fernandez-Poisson D., *La réduction des coûts, enjeu majeur du contrôle de gestion*, in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.41.

par chaque correspondant budgétaire. Il existe donc un renforcement de l'interaction et de la coopération entre le service contrôle de gestion et les opérationnels. L'analyse de la rentabilité de l'investissement est également réalisée de manière décentralisée, au niveau des directions régionales, par les opérationnels et les contrôleurs de gestion.

Nous avons également observé le renforcement du rôle du contrôleur de gestion, puisque dans le système de contrôle de gestion socio-économique, c'est un fonctionnel au service des opérationnels qui est chargé de fédérer les résultats des activités d'analyse et de contrôle, réalisées par les managers intermédiaires.

Concernant les problèmes liés à la décentralisation mis en évidence dans la littérature (Sponem et Chatelain-Ponroy⁶⁷²), relatifs à la coordination globale et au manque de volonté des opérationnels pour réaliser ces opérations, le contrôle de gestion socio-économique propose les concepts de **décentralisation synchronisée** et de **délégation concertée** pour répondre au premier problème que nous abordons dans les paragraphes 8.1.1.1) et 8.1.1.2) ; quant au deuxième problème, l'observation de nos terrains d'expérimentation nous conduit à une conclusion différente, car nous avons constaté, au contraire, **une volonté de la part des opérationnels de réaliser ces opérations de contrôle de gestion**, du fait qu'il s'agit d'un système qui délègue les compétences de contrôle de gestion tout en responsabilisant les opérationnels.

8.1.1.1. LA DECENTRALISATION SYNCHRONISEE

Dans le deuxième cas, nous avons mis en évidence qu'en matière de reporting, le groupe de projet de mise en œuvre a analysé la faisabilité concrète de la réduction des coûts cachés puis a décidé une certaine décentralisation synchronisée afin d'obtenir des reporting sur la maîtrise des ressources, ainsi que sur la visibilité et les impacts économiques des actions. En effet, alors qu'usuellement, le reporting est une des missions du contrôleur de gestion, dans le système de contrôle de gestion socio-économique, les reporting sont décidés collectivement puis déclinés dans les unités opérationnelles, afin d'être plus proches de l'information produite et de s'assurer que les informations locales détenues à tous les niveaux de l'entreprise sont bien prises en compte dans le système d'information global de l'entreprise. Cette décentralisation synchronisée a permis également l'amélioration de la qualité des relations internes, par l'identification des zones d'autonomie financière et de déconcentration physique en matière de décision.

Toutefois, cette décentralisation synchronisée n'est pas sans entraîner d'interrogations ; ainsi, dans le quatrième cas : Mutualité d'assurance maladie, la question s'est posée de l'organisation concrète de la décentralisation synchronisée, du fait que le fonctionnement très décentralisé pouvait laisser

⁶⁷² Sponem S., Chatelain-Ponroy S., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.74

supposer qu'il existait des formes d'autonomie excessive, plutôt qu'une réelle autonomie concertée. Ceci a conduit à une concertation commune avec toutes les parties prenantes ainsi que sur la qualité du management lui-même.

Ce constat nous amène à aborder dans le paragraphe suivant, le concept de délégation concertée.

8.1.1.2. LA DELEGATION CONCERTEE

Dans la littérature sur les PME, la délégation est généralement préférée à l'animation. (Pédon et Schmidt)⁶⁷³.

L'analyse de nos terrains d'observation scientifique a mis en évidence que ces deux types sont présents. Certes, il est utile de déléguer, mais sans concertation, c'est à dire sans animation, cette pratique est inefficace. Ainsi, nous avons explicité dans le premier cas, que la comptabilité clients avait été déléguée à l'assistante commerciale. Cette délégation s'est effectuée en concertation avec cette personne, puisqu'elle avait du temps disponible suite à la réduction de certaines missions qu'elle effectuait auparavant. La prise en charge de cette nouvelle mission a été réalisée après une formation préalable auprès de l'assistante commerciale par le contrôleur de gestion. Puis, dès que le besoin s'est fait ressentir, l'assistante s'est référée à ce dernier, pour tout problème ou complément d'information concernant cette mission déléguée. Cela a ainsi permis l'enrichissement de l'activité de l'assistante commerciale par **l'amélioration de sa vision de l'aboutissement de son travail**. En effet, c'est elle qui détient les informations relatives aux clients, elle est donc l'acteur le mieux placé pour effectuer cette activité de façon efficace et efficiente et ce, en étroite collaboration avec le gardien des normes juridiques, comptables et des procédures qu'est le contrôleur de gestion dans la PME.

Toutefois, la délégation concertée n'est pas un réflexe de la part des différents acteurs. Ainsi, dans le quatrième cas: Mutualité d'assurance maladie, les procédures d'élaboration des indicateurs et les préparations aux différents audits se concentrent encore trop souvent au niveau du service de contrôle de gestion, au lieu d'être déléguées aux services concernés. Il semblerait que ce soit dû à la personnalité du contrôleur de gestion qui souhaite tellement que les réponses aux audits soient bien réalisées, qu'il préfère les préparer lui-même⁶⁷⁴ plutôt que d'insister auprès des membres du service ou du chef de service pour déléguer cette mission. De ce fait, ceci constitue une des limites

⁶⁷³ Pédon A., Schmidt G., *L'apprentissage organisationnel en PME : réalité et déterminants*, in XIV^{èmes} Journées nationales des IAE, Paris 10 et 12 septembre 2002.

⁶⁷⁴ Notons que cette raison est très souvent invoquée par les personnes réticentes à la délégation.

de l'action du contrôleur dont la mission est plus d'accompagner et de piloter les acteurs opérationnels.

En outre, la délégation concertée peut être limitée à certains services ; ainsi, le troisième cas : Entreprise de télésurveillance électronique a mis en évidence qu'un nouveau module technique a été réalisé et développé par l'informatique, dont le cahier des charges émanait de la direction technique et non du service informatique. Il a donc été réalisé en délégation concertée, puisque ce n'est pas le service informatique qui a décidé seul de développer tel ou tel projet. Toutefois, les autres services n'ont pas une telle délégation, c'est pourquoi des comités mensuels informatiques ont été mis en place dans lesquels se décident les projets qui seront inscrits dans les plans d'actions prioritaires. Les plans sont ainsi actualisés en permanence entre les services généraux et le responsable du service qui en fait la demande.

Nous venons d'aborder la notion de décentralisation, nous mettons en évidence dans le paragraphe suivant, les rôles des fonctionnels et des opérationnels dans un contexte de contrôle de gestion décentralisé.

8.1.2. ROLES DES FONCTIONNELS ET DES OPERATIONNELS DANS UN CONTROLE DE GESTION DECENTRALISE

Le développement de l'autonomie des cadres intermédiaires et opérationnels, est dû à l'essor de la décentralisation selon Hammer et Champy⁶⁷⁵.

Les opérationnels, face à l'exigence des performances des entreprises, réalisent des missions initialement dévolues au contrôleur de gestion. Ainsi, pour Durand⁶⁷⁶, les opérationnels interviennent beaucoup dans les suggestions d'actions de correction mais sont peu impliqués dans les missions de contrôle sauf le suivi budgétaire. En outre, il leur est plus demandé de recueillir et d'analyser, que de traiter ou de diffuser. Les opérationnels sont également peu associés dans la mise en œuvre des projets liés aux systèmes de contrôle de type ABC. Les contrôleurs de gestion et opérationnels échangent, rencontrent et interagissent essentiellement sur le budget et le suivi des résultats, mais peu pour des études économiques.

⁶⁷⁵ Hammer M., Champy J., *Reengineering the corporation*, Harper business, 1993.

⁶⁷⁶ Durand X., *Les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel*, Thèse de doctorat, 2006.

L'analyse des résultats de nos terrains d'observation scientifique s'inscrit dans ce même courant de pensée mais présente toutefois des différences. Ainsi, la mise en place du contrôle de gestion socio-économique nécessite que les opérationnels participent à la mise en œuvre des projets liés aux systèmes de contrôle des activités, comme le montrent les résultats des deux premiers cas.

En ce qui concerne le manque de relations entre les contrôleurs de gestion et des opérationnels dans les études économiques, l'examen de nos différents terrains d'observation scientifique et notamment les résultats concernant la balance économique de projet effectuée avec les opérationnels, abordés dans le troisième cas : Entreprise de télésurveillance électronique, montrent au contraire un **travail commun entre le contrôleur de gestion et les opérationnels** pour l'élaboration de ces balances économiques de projet.

Le fait que les opérationnels réalisent des missions initialement prévues pour le contrôleur de gestion, est mis en évidence dans le troisième cas : Entreprise de télésurveillance électronique puisque la fonction contrôle de gestion est partagée entre le service marketing et le service contrôle de gestion, lequel conserve la réalisation des calculs, à partir de données détenues par le service marketing. Un autre exemple est celui du reporting technique conçu par le service technique.

Dans le système de contrôle de gestion socio-économique, ce ne sont pas les acteurs opérationnels non spécialistes qui effectuent le tri des données, la classification dans la nomenclature et l'analyse poussée des données, mais le contrôleur de gestion fonctionnel. Il y a donc bien là encore, un partage de la fonction contrôle de gestion entre le contrôleur de gestion fonctionnel et les auto-contrôleurs de gestion décentralisés.

La répartition des opérations de contrôle de gestion socio-économique entre le contrôleur de gestion et l'acteur auto-contrôleur, alimente les procédures de l'entreprise, ces dernières indiquant les missions dédiées au contrôleur de gestion et celles dédiées aux auto-contrôleurs.

La contribution de nos résultats à la littérature en contrôle de gestion, sur le partage de la fonction contrôle de gestion, peut ainsi être résumée dans le tableau ci-dessous.

Tableau 16 : Synthèse de la confrontation de nos résultats à la littérature en contrôle de gestion, sur le partage de la fonction contrôle de gestion

Thèmes	Résultats	Convergences entre la littérature et nos résultats	Spécificités de nos résultats
Décentralisation/ Délégation		<ul style="list-style-type: none"> - Des outils dans les unités opérationnelles (Lorino, De Montgolfier, Kaplan, Sponem et Chatelain-Ponroy). - Contrôle de gestion partagé (Gumb, Zolnai-Saucray, Lambert) - Décentralisation Verticale <u>et</u> horizontale (Dupuy) - Renforcement du rôle et de l'influence du contrôleur de gestion (Bollecker/Meyssonnier et Fernandez-Poisson) - Problème de coordination globale et manque d'adhésion des opérationnels (Sponem et Chatelain-Ponroy). - Importance de la relation pédagogique (Durand) - Délégation auprès des opérationnels (Pédon et Schmidt). - Délégation des activités d'analyse et de contrôle à l'encadrement intermédiaire. 	<ul style="list-style-type: none"> - Analyse de la rentabilité de l'investissement au niveau des unités opérationnelles en plus des contrôleurs de gestion et des directions régionales. - Concepts de décentralisation synchronisée et de délégation concertée en réponse au problème de coordination globale et d'adhésion des opérationnels. - Délégation concertée avec le concept d'animation. - Délégation à tout le personnel
Interaction/Coopération		<ul style="list-style-type: none"> - Renforcement de la coopération entre les opérationnels et le contrôleur de gestion (Gumb, Zolnai-Saucray, Lambert) - Relations conflictuelles entre les opérationnels et fonctionnels (Mintzberg, Dalton et Segal) 	<ul style="list-style-type: none"> - Les outils de décentralisation du contrôle de gestion socio-économique tel que le contrat d'activité périodiquement négociable visent à atténuer les conflits entre les opérationnels et fonctionnels.
Autonomie		<ul style="list-style-type: none"> - Développement de l'autonomie des cadres intermédiaires et opérationnels en matière budgétaire et de suivi des résultats (Hammer et Champy). 	<ul style="list-style-type: none"> - Le champ d'investigation du contrôleur de gestion socio-économique et des opérationnels est élargi aux études économiques.

Les interactions mises en évidence par le degré de partage de la fonction contrôle de gestion entre contrôleur de gestion et opérationnels, nous conduit à aborder dans le paragraphe suivant, les relations interpersonnelles entre contrôleur de gestion et les opérationnels hiérarchiques ou non.

8.2. LES RELATIONS INTERPERSONNELLES ENTRE CONTROLEUR DE GESTION ET LES OPERATIONNELS

Dans la littérature, pendant longtemps le contrôleur de gestion véhiculait une image négative. A partir de 1990, cette vision est nuancée par de nombreux travaux mettant en évidence la réalité de la coopération entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels. (De Longeaux⁶⁷⁷, Lebas⁶⁷⁸ et Van Der Ghinst⁶⁷⁹, Soulerot et Trabelsi⁶⁸⁰). Toutefois, comme le montrent les travaux de Mintzberg⁶⁸¹, Dalton⁶⁸², et Segal⁶⁸³, ce rapprochement n'est pas naturel et des relations conflictuelles naissent entre les opérationnels et les fonctionnels. Pour Newman et Warren⁶⁸⁴, l'amélioration des relations entre contrôleur de gestion et opérationnels passe par l'adaptation des services proposés par les fonctionnels aux besoins des utilisateurs. Pour Keys et Bell⁶⁸⁵, le contrôleur de gestion doit savoir gérer les conflits entre spécialistes et rapprocher leurs positions souvent antagonistes.

Il existe deux légitimations dans la littérature à l'implication des opérationnels dans les activités de contrôle : ce sont leurs actions qui ont une influence directe sur les coûts et la création de richesses et, par ailleurs ce sont eux qui détiennent les compétences locales. Ainsi, la coopération du contrôleur de gestion avec les opérationnels est réalisée sous forme de partage ou de co-réalisation du contrôle, afin d'améliorer l'efficacité du processus pilotage/apprentissage des unités opérationnelles. En outre, nous avons mis en évidence dans le chapitre 3, que les interactions se font plus intensément quand le risque est fort d'une mauvaise coordination et communication horizontale, pour faire converger vers les buts globaux.

L'étude de nos terrains d'observation scientifique montre que les contrôleurs de gestion ont pâti de l'image négative du contrôle de gestion, lequel est encore ressenti comme un agent de surveillance et de répression. Leur comportement et les outils qu'ils proposent sont donc des facteurs clé, pour améliorer la qualité des relations entretenues avec les opérationnels et la réussite dans l'implantation du système de contrôle. Ainsi, dans le quatrième cas Mutualité d'assurance maladie,

⁶⁷⁷ De Longeaux D., *Contrôle de gestion : évolution depuis 30 ans et nouveaux défis*, Problèmes économiques, N° 2387, 31 août 1994, pp. 18 - 21.

⁶⁷⁸ Lebas M., *Mécanismes culturels et mécanismes de marché dans le processus de contrôle de gestion*, in Comptabilité et contrôle de gestion, 7^{ème} congrès de l'Association Française de Comptabilité, Poitiers 1986, pp.83-93.

⁶⁷⁹ Van Der Ghinst P., *Les nouvelles tendances du contrôle de gestion* ; Problèmes économiques, N° 2447, 22 novembre 1995, pp. 4-9.

⁶⁸⁰ Soulerot M., Trabelsi M., *Programmes de réduction des coûts et contrôle de gestion* in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.54.

⁶⁸¹ Mintzberg H., *Le pouvoir dans les organisations*, Les éditions d'organisation 1986.

⁶⁸² Dalton M., *Conflicts between staff and line managerial officers*, American sociological review 1950, vol. 15, n°3.

⁶⁸³ Segal J-P., *Peut-on vaincre les résistances au contrôle de gestion en France ?* Revue française de Gestion, janvier-février 1991, pp.72-81.

⁶⁸⁴ Newman W.H., Warren K., *The process of management*, Englewood Cliffs, Prentice Hall 1977.

⁶⁸⁵ Keys B., Bell R., *The four faces of fully functioning middle manager*, California Management review, vol.24, p.59-67, 1982.

40% des temps passés par le contrôleur de gestion sont consacrés à l'élaboration, conjointe avec les autres acteurs, d'indicateurs de gestion. Il s'agit donc d'une **co-construction des outils** avec toutes les parties prenantes. Dans les différents cas observés, le contrôleur de gestion aide les opérationnels à l'établissement de balances socio-économiques d'investissement, afin de leur permettre de convaincre leur hiérarchie de l'utilité de cet investissement et leur permettre ainsi d'améliorer leurs relations avec leur hiérarchie. Dans le premier cas, le pilotage mensuel des fiches d'activités polyvalentes, par le responsable hiérarchique, permet également d'améliorer les relations interpersonnelles entre les opérationnels et le responsable hiérarchique, en alertant sur les fluctuations de charge de travail, en détectant le plus tôt possible les retards de réalisation des activités et en analysant conjointement les écarts de temps.

La mise en place d'un contrôle de gestion s'appuyant sur la gestion des temps dans les deux premiers cas, pose des problèmes forts de résistance au changement au sein de l'organisme. Les responsables d'activités, les responsables hiérarchiques et le contrôleur de gestion, consacrent un important volume d'heures à convaincre et inciter les acteurs à déclarer leur temps dans la base de données dans un premier temps, puis, à ce que ceci soit effectué de façon satisfaisante dans la nomenclature, ce qui nécessite de fortes interactions entre ces acteurs.

En ce qui concerne la co-production du contrôle afin d'améliorer l'efficacité du processus pilotage/apprentissage des unités opérationnelles, le deuxième cas est une bonne illustration des relations interpersonnelles que développe le contrôleur de gestion afin d'éviter l'instrumentalisation des outils de contrôle de gestion socio-économique. Dans ce système, le contrôleur de gestion a développé la relation de confiance, par exemple en résistant à la volonté de certains de comparer les fiches d'activités polyvalentes des différents acteurs entre-eux. Ceci a eu pour effet de susciter un réel pilotage de la part de tous les acteurs. En effet, c'est le suivi de l'évolution, voire la cohérence de ces outils, qui ont créé une cohérence globale et permis le pilotage de la performance au travers de ces outils.

De plus, dans cet organisme, la mise en place des fiches d'activités polyvalentes s'est caractérisée par une importante persévérance chez tous les acteurs, puisque les supérieurs hiérarchiques les plus élevés en ont fait un outil de dialogue, même s'il comporte des inexactitudes du fait de l'effet d'apprentissage. En effet, c'est par l'analyse que l'outil s'est fiabilisé et que s'est développée la motivation des acteurs, les responsables hiérarchiques ayant participé activement à la mise en place de cet outil. Nous retrouvons ici la notion d'apprentissage organisationnel que nous développons dans le paragraphe 8.2.3).

Un autre exemple de la co-production du contrôle de gestion, se situe dans le cinquième cas : entreprise d'électricité industrielle, où la mise en place du contrôle de gestion socio-économique s'est effectuée en plusieurs étapes, telles que la collecte des informations, puis leur transmission aux porteurs de la mise en place de ce contrôle de gestion, afin qu'ils valident la qualité de ces informations. La construction de la nomenclature des activités s'est opérée avec chaque encadrant afin de favoriser l'émergence des points d'attention dans la gestion du temps. De nombreuses

réunions de présentation du contrôle de gestion socio-économique aux encadrants ont été réalisées, afin de recueillir les objections éventuelles des acteurs. Ces dernières ont été analysées afin de rectifier éventuellement le schéma directeur et d'apprécier les rapports des acteurs avec le fait d'évaluer, de mettre en évidence la rentabilité de l'entreprise et de dynamiser le rôle des encadrants au contrôle de gestion socio-économique.

Dans la littérature comme en pratique, le fonctionnel et par conséquent le contrôleur de gestion ne connaissent pas la valeur des services qu'ils fournissent. Or, le contrôle de gestion socio-économique propose un outil, co-produit par les fonctionnels et les opérationnels nommé « le portefeuille de produits », qui comme nous l'avons montré dans le deuxième cas, permet au contrôleur de gestion de rendre visibles les produits et les services cachés qu'il effectue auprès des autres acteurs. Cet outil est notamment précieux dans les activités de service.

Dans ce paragraphe, il s'agit d'appréhender les relations interpersonnelles du contrôleur de gestion sous plusieurs angles : celui du contrôleur de gestion et de la notion d'équipe, (paragraphe 8.2.1), des dispositifs de coordination (paragraphe 8.2.2). Les paragraphes 8.2.3), 8.2.4), 8.2.5) et 8.2.6) sont respectivement consacrés au contrôleur de gestion et à l'apprentissage organisationnel, à l'autonomie des auto-contrôleurs de gestion, à la responsabilisation des auto-contrôleurs de gestion et aux conditions de coopération entre contrôleur de gestion et auto-contrôleurs, et enfin aux différentes formes de coopération. Ensuite, nous traitons de la confiance, de la cohésion, du contrôleur de gestion et de la relation pédagogique, de la crédibilité, des relations clients-fournisseurs intra entreprise ainsi que du contrôleur de gestion et de la gestion budgétaire, dans les paragraphes 8.2.7 à 8.2.12.

8.2.1. LE CONTROLEUR DE GESTION ET LA NOTION D'EQUIPE

Pour Galbraith⁶⁸⁶, ⁶⁸⁷, les équipes constituent la base des structures transversales et plates. Pour Langevin⁶⁸⁸, les équipes sont donc des moyens de contrôle qui nécessitent à leur tour, pour être efficaces, des mécanismes de contrôle formels et informels. Cet auteur identifie notamment l'équipe projet qui a une durée de vie limitée et requiert des compétences spécifiques.

⁶⁸⁶ Galbraith J.R., *The business unit of the future*, In: *Organizing for the future: the new logic for managing complex organizations*, Galbraith J.R., Lawler III E.E., ed(s) Jossey-Bass, San Francisco, 1993.

⁶⁸⁷ Galbraith J.R., *Competing with flexible lateral organizations*, Addison-Wesley, Reading, Mass, 1994.

⁶⁸⁸ Langevin P., *Quels facteurs de performance pour quels types d'équipe ? L'avis des managers, 25e congrès de l'AFC, Normes et mondialisation, Orléans, mai 2004.*

La notion d'équipe mise en évidence dans la littérature, se retrouve dans le contrôle de gestion socio-économique, au travers du groupe de projet et, comme le montrent les résultats du quatrième cas Mutualité d'assurance maladie, la mise en place de groupes de travail transversaux accroît le travail en équipe lorsque les personnes se sentent concernées et accompagnées par l'encadrement.

Dans le cinquième cas entreprise d'électricité industrielle, sont mis en évidence les mécanismes de contrôle formels et informels de par l'analyse des noyaux de relations, des interactions qui se forment dans les équipes dans lesquelles les attitudes individuelles se façonnent au regard de ces relations. En effet, un acteur peut souhaiter être reconnu pour ses compétences, son implication, mais les relations qu'il entretient avec son équipe peuvent être différentes.

Nous venons d'aborder le point du contrôleur de gestion et la notion d'équipe, nous abordons dans le paragraphe suivant, les dispositifs de coordination.

8.2.2. LES DISPOSITIFS DE COORDINATION

Pour De Montgolfier⁶⁸⁹, l'utilisation et la mise en place d'outils de contrôle variés peuvent gêner la coordination des différentes unités de l'entreprise entre elles. Le contrôleur de gestion doit donc favoriser cette coordination. Cette notion de mission d'intermédiaire et de coordination du contrôleur de gestion est mise en évidence également par Danziger^{690,691}. Durand⁶⁹² a mis en évidence le rôle de **coordinateur** et de communication horizontales du contrôleur de gestion, pour mieux coordonner toutes les actions des opérationnels vers la convergence des buts globaux de l'entreprise définis par la direction, et améliorer la communication entre les opérationnels qui ne pensent pas toujours à se coordonner. Les opérationnels quant à eux, souhaitent que le contrôleur de gestion soit le lien vertical entre la hiérarchie et les opérationnels

Le contrôle de gestion socio-économique propose un dispositif de **communication-coordination-concertation**. Nous retrouvons ainsi, les deux premiers termes mis en évidence dans la littérature, avec un terme supplémentaire, celui de la concertation. En effet, si les deux premiers termes sont importants, le troisième apporte en outre, l'idée importante de **s'entendre** pour agir

⁶⁸⁹ De Montgolfier, C., *Quel contrôleur pour quel contrôle ?* in Dupuy, Y. (coordonné par), *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Paris, Vuibert 1999, pp.115-124.

⁶⁹⁰ Danziger R., *25 ans de contrôle de gestion : l'homme et la fonction*, in Le Pen C., Paris Dauphine, *25 ans de Sciences d'organisation*, 1995, pp.90-103.

⁶⁹¹ Danziger R., *Contrôleur de gestion*, sous la direction de Colasse B., *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009. p.570.

⁶⁹² Durand X., *Les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel*, Thèse de doctorat, 2006.

ensemble. Pour maîtriser le flux d'informations, il est par conséquent nécessaire de renforcer le dispositif de communication-coordination-concertation ; pour cela, des outils sont mis en place ou réactivés.

Le quatrième cas Mutualité d'assurance maladie en est une bonne illustration puisque dans cet organisme, l'intégration et la connexion des outils dans les services s'effectuent avec l'aide du contrôleur de gestion, qui fait partie intégrante des dispositifs de réunion. A titre d'exemple, concernant le taux de perception des cotisations : le contrôleur de gestion réalise un état des lieux, puis un groupe de travail est constitué, dans lequel le contrôleur de gestion est chargé du reporting au niveau des indicateurs.

En outre, l'amélioration du pilotage des activités a été réalisée dans le deuxième cas établissement d'accueil pour personnes handicapées en difficulté par le développement de dispositifs de communication-coordination-concertation. Ceci a également permis le développement de la transversalité entre les différents services par la mise en place **d'animatrices-coordinatrices**.

De par ces dispositifs de communication-coordination-concertation mis en place dans nos différents terrains d'observation scientifique, nos résultats rejoignent les conclusions de Lorino⁶⁹³, concernant la sensibilisation des acteurs aux coopérations transversales, en respect avec les directives centrales (Zolnai-Saucray⁶⁹⁴).

Cette notion de dispositifs de coordination nous conduit à aborder dans le paragraphe 8.2.3), la dimension du contrôleur de gestion et l'apprentissage organisationnel.

8.2.3. LE CONTROLEUR DE GESTION ET L'APPRENTISSAGE ORGANISATIONNEL

Nous avons montré dans le troisième chapitre, que l'apprentissage a une place prépondérante dans la littérature qui aborde depuis quelque temps la « rénovation » des systèmes de contrôle de gestion (Bollecker^{695,696}). En effet, la décentralisation, phénomène nouveau, nécessite d'apprendre à piloter (« apprentissage collectif et continu » selon Zolnai-Saucray⁶⁹⁷). Pour Nonaka⁶⁹⁸, pour créer des « savoirs organisationnels », il est nécessaire de comprendre le processus de

⁶⁹³ Lorino P., *Comptes et récits de la performance*, éditions d'organisation, Paris, 1995.

⁶⁹⁴ Zolnai-Saucray E., *La pédagogie, forme nouvelle de contrôle de l'organisation*, séminaire CEFAG, mars 1995, pp.132-148.

⁶⁹⁵ Bollecker M., *Suivi des réalisations en contrôle de gestion et apprentissage organisationnel*, Cahier de recherche N°2000-02.

⁶⁹⁶ Bollecker M., Niglis P., *L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : Une étude du rôle des contrôleurs de gestion comptabilité-contrôle-audit*, tome 15, volume 1, juin 2009, p.143.

⁶⁹⁷ Zolnai-Saucray E., op. cit., 1995.

⁶⁹⁸ Nonaka I., *A dynamic Theory of organizational knowledge creation*, Organization Science, vol 5, N°1, février 1994, pp. 14-37.

développement et de fixation des savoirs individuels. Toutefois, la vision cognitive du processus de contrôle de gestion de Kloot⁶⁹⁹ n'explique pas comment, dans le processus de contrôle de gestion, le savoir individuel est transféré vers la collectivité. Pour Wenger et Snyder⁷⁰⁰, le développement de pratiques communes avec les personnels de base permet, par l'accroissement de l'expansion des meilleures pratiques, d'obtenir des savoirs managériaux et techniques. L'apprentissage est par conséquent considéré comme un facteur permettant l'amélioration de la compétitivité de l'organisation. Pour Huber⁷⁰¹, les activités de traitement de l'information essentielles à la survie des organisations (Reix⁷⁰²), deviennent des fondements de l'apprentissage organisationnel. L'apprentissage organisationnel est abordé dans les travaux de Simons⁷⁰³ sur la comptabilité de gestion stratégique, de Lorino⁷⁰⁴, sur la comptabilité par activités, de De Geus⁷⁰⁵, sur la planification et des tableaux de bord de Kaplan et Norton⁷⁰⁶. Dans les théories conventionnalistes, le rôle du contrôleur de gestion est d'animer le processus d'apprentissage produisant et diffusant de l'information (Besson, Bouquin⁷⁰⁷). Bollecker⁷⁰⁸ met en exergue que dans la littérature, la détection et l'analyse des écarts se fait de façon « arithmétique » dégageant des écarts négatifs qui permettent de connaître les causes de ces écarts par l'apprentissage (Bescos et alii⁷⁰⁹). Toutefois pour Garvin⁷¹⁰, les entreprises doivent également analyser leur succès et en tirer des enseignements (Gervais⁷¹¹).

Nous avons exposé dans le chapitre 4 que le contrôle de gestion socio-économique constitue une méthode qui développe la **fonction de stimulation de l'apprentissage**, du fait qu'elle identifie les difficultés rencontrées, lors de la mise en place du management socio-économique, qu'elle permet son extension par sa collecte de suggestions et améliore l'efficacité. Le dispositif de communication-coordination-concertation abordé précédemment permet de fixer les savoirs individuels et de les transférer au niveau collectif. Ce dispositif permet également le développement des pratiques communes avec le personnel de base. Il favorise l'expansion des meilleures pratiques et ainsi l'obtention des savoirs managériaux et techniques. Le **rôle prépondérant donné aux opérationnels** qui se traduit par une évaluation permanente à tous les niveaux hiérarchiques, des décisions de pilotage, de la concertation hiérarchique et de la tenue des tableaux de bord de pilotage, favorise l'apprentissage organisationnel.

⁶⁹⁹ Kloot L., *Organizational learning and management control systems: responding to environmental change*, Management Accounting Research, 8, 1997, pp.47-73.

⁷⁰⁰ Wenger E.C., Snyder W.M., *Des communautés de pratiques : le nouvel horizon organisationnel*, Harvard business review sur le management du savoir en pratique, Editions d'organisation, 2003, pp. 91-115.

⁷⁰¹ Huber G.P., *Organizational learning: the contributing processes and the literatures*, Organization Science, 1991 vol.2, N° 11, pp. 88-115.

⁷⁰² Reix R., *Systèmes d'informations et management des organisations*, Vuibert 1995.

⁷⁰³ Simons R., *Strategic orientation and top management attention to control systems*, strategic management journal, vol 12, 1991, pp. 50.

⁷⁰⁴ Lorino P., *Comptes et récits de la performance*, Les éditions d'organisation 1995.

⁷⁰⁵ De Geus A.P., *Planifier c'est apprendre* » Harvard l'Expansion, hiver 1988.

⁷⁰⁶ Kaplan R., Norton D., *L'évaluation globale des performances, outil de motivation*, Harvard l'Expansion, été 1992 pp. 7-15.

⁷⁰⁷ Besson P., Bouquin H., *Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion*, Revue française de gestion, janvier-février 1991, p.64.

⁷⁰⁸ Bollecker, M., *Suivi des réalisations en contrôle de gestion et apprentissage organisationnel*, Cahier de recherche N°2000-02.

⁷⁰⁹ Bescos P.L. et alii., *Contrôle de gestion et Management*, Montchrestien 1995.

⁷¹⁰ Garvin D., *Construire une organisation intelligente*, Harvard l'Expansion, Automne 1993 pp.53-64.

⁷¹¹ Gervais M., *Animation et gestion budgétaire*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009. p.29.

D'après le témoignage des acteurs du cinquième cas entreprise d'électricité industrielle, l'implantation du contrôle de gestion socio-économique a nécessité 18 mois d'apprentissage, car dans 90% des cas, les dérives économiques sur les projets concernaient les heures, c'est-à-dire les conséquences des comportements et non les achats externes. Toutefois, il subsiste une inquiétude de la part des acteurs: la crainte d'une déclaration de l'ensemble de leurs heures, car les heures complémentaires ne leur sont ni récupérées, ni payées. Ils souhaitent donc savoir comment seront exploitées ces déclarations de temps. Sans réponse à cette préoccupation, la connaissance des meilleures pratiques risque de ne pas émerger.

Dans le deuxième cas, le transfert des savoirs individuels vers le collectif s'est opéré par la formation de certains acteurs de tous les services de l'office aux concepts et outils de contrôle de gestion. Une fois cette compétence acquise, ils sont devenus des « intervenant internes » qui ont eu pour mission de démultiplier auprès des quatre mille personnes de l'organisme, la mise en place du contrôle de gestion socio-économique à tous les niveaux, c'est-à-dire jusqu'au personnel de base. Ce sont des vecteurs primordiaux pour cette mise en place puisqu'ils sont les gardiens de la bonne utilisation des outils du management socio-économique et du contrôle de gestion socio-économique, ce qui permet de garantir à la direction, que la mise en place du contrôle de gestion s'effectue selon les directives des groupes de projet.

Nous venons d'aborder la notion de contrôleur de gestion et de l'apprentissage organisationnel, nous abordons dans le paragraphe 8.2.4) l'autonomie des auto-contrôleurs de gestion.

8.2.4. AUTONOMIE DES AUTO-CONTROLEURS DE GESTION

Pour Solle⁷¹² ainsi que Cappelletti et Levieux⁷¹³, l'ajustement des activités qui se fait de plus en plus en temps réel, avec toutefois un ordonnancement partiellement anticipé, nécessite que les acteurs et notamment les opérationnels disposent de plus d'autonomie. Pour Lorino⁷¹⁴, le contrôleur de gestion est le promoteur de « l'autonomie » et le garant de la « cohérence » dans les actions de pilotage. Dans ce contexte, les opérationnels de manière interactive, dynamisent et régulent les processus en s'appuyant alternativement sur des règles de contrôle préétablies et sur leur appréciation dans l'instant. Toutefois, des questions se posent : comment faire travailler ensemble des métiers différents ? Comment partager des informations et des savoirs ?

⁷¹² Solle G., *Concilier autonomie et contrôle : l'apport de l'ABC*, Actes de l'AFC Metz, 2001 pp. 1039-1061.

⁷¹³ Cappelletti L., Levieux P., *Le contrôle de gestion socio-économique : convertir les coûts cachés en performance durable*, in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.63.

⁷¹⁴ Lorino P., *Le déploiement de la valeur par les processus*, *Revue Française de Gestion*, juin-juillet-août 1995, pp.55-71.

La rénovation proposée par le contrôle de gestion socio-économique, repose sur le principe de l'auto-contrôle de gestion. Il s'agit de sensibiliser progressivement tous les acteurs à la dimension économique de leurs pratiques professionnelles, afin que chacun opère une première fonction d'auto-contrôle de gestion, c'est-à-dire par exemple, de favoriser l'auto-diagnostic par les acteurs, afin de leur permettre de réguler au moindre coup, leurs activités. Toutefois, cette autonomie nécessaire doit être effectuée en cohérence avec les actions de pilotage, pour converger vers les objectifs fixés par la stratégie. Par conséquent, le contrôleur de gestion effectue ce premier contrôle, puis, il s'assure de sa diffusion dans l'ensemble de l'organisation, afin que les responsables puissent constater finement les écarts et agir sur leurs causes profondes. On observe donc une **évolution des comportements** des différents acteurs, qui entraîne un partage des rôles entre la ligne opérationnelle et le contrôleur de gestion. La notion de tous « auto-contrôleurs », engendre que le contrôleur de gestion est un gardien **spécialiste au service des acteurs** opérationnels et de la Direction générale.

Le cinquième cas entreprise d'électricité industrielle montre comment faire travailler ensemble des métiers différents : ainsi, dans le comité de direction, la décision a été prise de rompre avec le type de management paternaliste qui caractérisait cette entreprise et constituait un frein à l'autonomie des acteurs. Ainsi, face à l'importante résistance au changement de la part de certains acteurs, les membres du comité de direction ont décidé de montrer une volonté de changement, du courage managérial, une cohérence et une unité dans la prise de décisions. La formalisation des activités des opérationnels, ainsi que la coordination entre les différentes fonctions, sont devenues des éléments évidents. Le contrôle interne est mis en œuvre par le management, les opérationnels et le contrôleur de gestion afin de s'assurer de la réalisation des objectifs. Le contrôle interne n'est donc pas un organe, c'est la préoccupation de chaque acteur de la structure.

L'autonomie des auto-contrôleurs nous conduit naturellement à la notion de responsabilisation des auto-contrôleurs.

8.2.5. LA RESPONSABILISATION DES AUTO-CONTROLEURS DE GESTION

Nous avons mis en évidence dans le troisième chapitre, que la décentralisation abordée dans le paragraphe 8.1.1), entraîne pour Lorino⁷¹⁵ ainsi que Sponem et Chatelain-Ponroy⁷¹⁶, le passage du paradigme de contrôle à celui de pilotage, marqué par l'autonomisation et la responsabilisation des acteurs.

⁷¹⁵ Lorino P., *Comptes et récits de la performance*, éditions d'organisation, Paris, 1995.

⁷¹⁶ Sponem S., Chatelain-Ponroy S., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.74.

Jordan⁷¹⁷ a révélé une responsabilisation accrue des opérationnels en matière de présentation et de défense du plan pluriannuel et du budget annuel aux N+1, et de proposition d'actions correctives lors du suivi mensuel des résultats. Pour Louart⁷¹⁸, le travail en groupe peut être facilité par « l'attribution d'un même champ de responsabilité à plusieurs individus, et l'indexation de leur rémunération financière sur le degré d'atteinte des objectifs inhérents à ce champ. » Segal⁷¹⁹ quant à lui, pour éviter la défiance vis-à-vis du contrôle de gestion, propose que le contrôleur de gestion ne « rapporte pas systématiquement les dysfonctionnements constatés au niveau des services opérationnels aux directions générales. »

Le chapitre 4 a mis en évidence que le modèle de contrôle de gestion socio-économique repose sur le principe **d'auto-contrôle de gestion** qui sensibilise les acteurs à la dimension économique de leurs pratiques professionnelles.

Ainsi, les résultats du deuxième cas, ont mis en évidence que dans cet organisme, le contrôleur de gestion essaie de sensibiliser le plus possible, les acteurs de l'office à la santé économique. Pour cela, il effectue conjointement avec eux, le calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables afin qu'ils comprennent de quoi est constitué cet indicateur, quel est l'intérêt de le calculer et comment l'utiliser.

Dans le troisième cas, Entreprise de télésurveillance électronique c'est le directeur commercial qui analyse les résultats commerciaux et les taux de marge, lors du comité de direction. Il a donc un rôle d'auto-contrôleur de gestion. En effet, dans cette structure, la volonté de la direction est d'inciter les managers à devenir pluridisciplinaires, tout en leur proposant une multitude de fonctions support pour les assister. En outre, des balances économiques ont été établies et ont permis de quantifier en valeur et en nombre, l'incidence de la déresponsabilisation des acteurs.

Dans le quatrième cas Mutualité d'assurance maladie, l'investissement en temps de travail, a mobilisé tous les acteurs et cette démarche a bien fonctionné, car l'administrateur était partie prenante. Il a par conséquent piloté la mise en place, du fait qu'à certains échelons il a été nécessaire d'intervenir pour faire accepter la démarche aux acteurs. Ainsi, il a favorisé la création d'indicateurs pour comparer la productivité de la structure à la moyenne de celle de ses partenaires, ce qui a responsabilisé davantage les responsables d'équipe.

Toutefois, les résultats du deuxième cas établissement d'accueil pour personnes handicapées en difficulté ont montré que face au manque de transparence concernant les **préoccupations économiques** de l'établissement, vis à vis du personnel sans responsabilités hiérarchiques, ceci a conduit à le sensibiliser insuffisamment et n'a pas pu jouer ainsi, à son niveau, le **rôle d'un**

⁷¹⁷ Jordan H., « synthèse des résultats de l'enquête HEC/DFCG 1998-planification et contrôle de gestion dans les entreprises : les outils et les hommes ont-ils progressés ? » Echanges, N°146, juillet 1998, pp.15-20.

⁷¹⁸ Louart P., *Gestion des ressources humaines*, Eyrolles Université, 1994.

⁷¹⁹ Segal J-P., *Peut-on vaincre les résistances au contrôle de gestion en France ?* Revue française de Gestion, janvier-février 1991, pp.72-81.

véritable contrôleur de gestion, qui organisait ses ressources au service de la qualité de ses activités.

En ce qui concerne le premier cas, nous avons mis en évidence, le développement de **l'auto-contrôle de gestion**, qui a permis également une certaine responsabilisation du personnel à tous les niveaux de l'organisme et de pallier certaines lacunes des budgets, par l'atteinte d'un consensus entre la direction générale et l'ensemble des responsables. Le plan d'actions prioritaires en est une bonne illustration puisqu'il est établi en concertation avec tous les acteurs de l'organisme, par le biais de la déclinaison des plans d'actions prioritaires dans les différents services, dans un double mouvement ascendant et descendant.

Quant à la responsabilisation des acteurs par la mise en place d'un système de rémunération complémentaire, nous avons montré dans le quatrième chapitre, que l'un des outils de décentralisation est le **Contrat d'Activité Périodiquement Négociable**, qui formalise les objectifs prioritaires et les moyens mis à disposition, pour chaque acteur, au travers d'un dialogue semestriel personnalisé avec le supérieur hiérarchique direct. Ce dernier permet d'attribuer un complément de rémunération substantiel autofinancé par la baisse des coûts cachés, si les objectifs collectifs, d'équipe et individuels sont atteints.

Nous avons abordé dans le deuxième cas, le fait que la direction de l'office n'a pas souhaité mettre en place les contrats d'activité périodiquement négociables, même si elle avait conscience qu'il s'agit d'un outil de motivation du personnel, autofinancé par la baisse des coûts cachés. Afin de susciter chez ses acteurs une réelle responsabilisation de leurs actes, elle étudie actuellement la faisabilité de la mise en place de cet outil.

Au sujet de la proposition de Segal⁷²⁰, le management socio-économique propose un auto-diagnostic des dysfonctionnements par les acteurs eux-mêmes, afin qu'ils proposent des actions correctives au plus près de l'action. Le contrôleur de gestion joue alors un rôle d'aide à la valorisation des coûts liés à ces dysfonctionnements. Il s'agit d'une véritable responsabilisation des opérationnels qui effectuent eux-même la remontée des dysfonctionnements constatés.

La responsabilisation des auto-contrôleurs de gestion nous conduit à nous intéresser à la notion de coopération entre contrôleur de gestion et auto-contrôleurs de gestion et à ses différentes formes, dans le paragraphe suivant.

⁷²⁰ Segal J-P., *Peut-on vaincre les résistances au contrôle de gestion en France ?* Revue française de Gestion, janvier-février 1991, pp.72-81.

8.2.6. COOPERATION ENTRE CONTROLEUR DE GESTION ET AUTO- CONTROLEURS ET LES DIFFERENTES FORMES DE COOPERATION

La littérature a mis en évidence que le contrôle de gestion doit renoncer à contraindre les dynamiques de groupe car la coopération des agents est indispensable à l'efficacité des processus et ne pourra être obtenue sans leur adhésion personnelle et permanente. Toutefois, la coopération n'étant pas un acte naturel dans l'organisation, des conflits vont apparaître entre stratégies individuelles et stratégie collective.

Le contrôle de gestion socio-économique permet de développer un véritable lien social dans l'entreprise. Ainsi, dans le deuxième cas, une certaine solidarité s'est créée dans tout l'organisme, puisque tous les acteurs ont saisi des temps dans la nomenclature, et le service spécialisé a impulsé ce mouvement pour valoriser les coûts-valeurs des activités. De plus, la direction a reconnu que chaque acteur apporte une valeur ajoutée par ses temps d'activité. Toutefois, les responsables des services pilotes, dans le souci de fournir des informations fiables au contrôleur de gestion, ont très rapidement souhaité réaliser le pointage des écarts dès la mise en place, ce qui a entraîné une certaine réticence des acteurs qui ont perçu cela comme un système de contrôle des temps. De ce fait, les responsables des trois sites ont été amenés à expliquer qu'il s'agissait en réalité d'une **fiabilisation partagée**. En outre, le nouveau système de gestion des horaires dynamiques de travail, a été harmonisé pour toutes les catégories de personnel, ce qui le rend plus équitable, et semble être un facteur de l'amélioration de l'ambiance de travail, jugée plus conviviale, et de l'état d'esprit du personnel, que l'encadrement juge plus coopératif.

Cette coopération existe également dans la construction de la nomenclature des activités qui est réalisée par le « collectif » contrôleur de gestion-opérationnels, puisque la nomenclature est surveillée en central par le contrôleur de gestion et l'opérationnel quant à lui, l'alimente. Toutefois, ceci s'effectue lorsque les acteurs sont habitués au système de la nomenclature. De ce fait, pour les familiariser, la créativité des acteurs est encouragée, puis le contrôleur de gestion leur montre l'intérêt de saisir dans la nomenclature unique, que nous avons développé dans le quatrième chapitre. Ainsi, la nomenclature devient un « récipient » d'accueil de toutes les actions prioritaires et des activités récurrentes, puisque cela encourage les acteurs à déclarer toutes les activités qu'ils réalisent.

Cette coopération s'effectue sous deux formes majeures : la coopération budgétaire, abordée dans le paragraphe 8.2.6.1) et la coopération stratégique, objet du paragraphe 8.2.6.2).

8.2.6.1. LA COOPERATION BUDGETAIRE

Swieringa et Moncur⁷²¹ distinguent trois degrés de participation accordés par les entreprises aux responsables opérationnels: le niveau autocrate, le niveau à participation limitée et le niveau appelé « Group decision ». Les deux premiers modèles entraînent une résistance et une hostilité de la part des responsables opérationnels, qui conduisent les auteurs à conclure qu'il y a un réel intérêt à ce que la Direction générale et l'ensemble des responsables, évaluent, choisissent et atteignent un consensus sur les budgets.

En effet, Zecri⁷²² distingue les jeux d'acteurs, lors de l'élaboration des budgets et met en évidence ceux qui cherchent à préserver leur marge de liberté et de tranquillité⁷²³ et ceux qui surestiment leurs prévisions, pour satisfaire les attentes de la Direction générale (notion de « slack » Lukka⁷²⁴ et Kren⁷²⁵). Il est donc nécessaire de travailler plus intensément sur les comportements humains (Anthony⁷²⁶, Gervais⁷²⁷), afin de favoriser un échange continu entre la direction et les niveaux opérationnels (Simons^{728 729 730}). Pour Löning et Pesqueux⁷³¹, il est possible d'inciter les contrôleurs de gestion à coopérer avec les opérationnels, en les rendant co-responsables des écarts budgétaires. En effet, les travaux D'Argyris⁷³², Wallace⁷³³, Hanson⁷³⁴ mettent en évidence que la participation des managers à la fixation de leurs objectifs budgétaires les rend plus acceptables et donne plus la volonté de les atteindre. Kren⁷³⁵ introduit l'idée d'une gestion participative pour « permettre aux cadres de révéler leur information discrétionnaire. ».

Nous avons montré que le contrôle de gestion socio économique est un modèle décentralisé qui favorise les coopérations et qui souhaite rompre avec la logique des budgets de reproduction. La

⁷²¹ Swieringa R.J et Moncur R.H *Some effects of participative budgeting on managerial behaviour*, New-York, National association of accountants, 1975 p.2.

⁷²² Zecri J-L., *Processus budgétaire : motifs d'insatisfaction*, Actes Congrès AFC Angers, 2000 pp. 1018-1031.

⁷²³ Doucet Y., Beth C., Lebrun O., *Budgets et prévisions : pourquoi et comment associer le technique et le politique*, Echanges, Revue mensuelle des Directeurs financiers et des contrôleurs de gestion, N°144, mai 1998, encart p 1 à 8.

⁷²⁴ Lukka T., *Budgetary biasing in organizations : theoretical framework and empirical evidence*, Accounting, Organizations and Society 1988, vol. 13, n°3, pp 281-301

⁷²⁵ Kren L., *Control system effects on budget slack*, Advances in Management Accounting 1993, Vol. 2, pp 109-118.

⁷²⁶ Anthony R. N., *Planning and Control Systems, A Framework for Analysis*, Division of Research, Boston, Harvard University, 1965.

⁷²⁷ Gervais M., *Animation et gestion budgétaire*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009. p.29.

⁷²⁸ Simons R., *Accounting, control systems and business strategy : an empirical analysis*, Accounting, Organizations and Society, 1987, Vol 12, N°4, pp.357-374.

⁷²⁹ Simons R., *The role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives*, Accounting, Organizations and Society, 1990, Vol 15, N°1-2, pp.127-143

⁷³⁰ Simons R., *Levers of control*, Boston, Harvard business school press 1995.

⁷³¹ Löning H. Pesqueux Y., *Contrôle de gestion*, Dunod, 1998.

⁷³² Argyris C., *The impact of Budgets on People*, controllership foundation, 1952.

⁷³³ Wallace M.E., *Behavioral considerations in budgeting*, Management accounting, August 1966, pp.3-8.

⁷³⁴ Hanson E.I., *The budgetary control function*, The accounting review, April 1966, pp. 239-243.

⁷³⁵ Kren L., *The role of accounting information in organizational control : the state of the art*, Behavioral Accounting Research-Foundations and frontiers, Arnold and Sutton ed., American Accounting Association 1997, pp 1-48.

préparation budgétaire se réalise donc en fonction de la stratégie de l'entreprise, et de l'intégration des coûts-performances cachés. L'ensemble de l'encadrement jusqu' au niveau agent de maîtrise coopère à la préparation budgétaire.

Le quatrième cas Mutualité d'assurance maladie illustre bien cette coopération budgétaire, puisqu'une procédure de suivi budgétaire a été mise en place en relation avec le plan d'actions prioritaires de tous les acteurs. Des indicateurs de pilotage du budget ont été développés, toutefois, ceci n'est pas intégré dans le budget 2009, ce qui montre que cet organisme possède encore le réflexe d'indexer le nouveau sur l'ancien budget. Cependant, ce travail de réflexion mené sur l'amélioration de l'élaboration du budget, constitue les préludes à la mise en place du plan d'actions prioritaires budgété global.

La réorganisation du temps commercial décidée dans le cinquième cas entreprise d'électricité industrielle, afin de réaliser des budgets temps par entité et d'établir des ratios budgets-marges sur temps à investir commercialement, permet d'identifier dans les relations clients, celles qu'il est nécessaire d'abandonner rapidement du fait qu'elles n'aboutiront pas. Il s'agit donc à partir des données budgétaires, d'ajuster la stratégie commerciale.

Le premier cas met en évidence également la coopération budgétaire de par la constatation et l'action sur la baisse des écarts, qui sont réalisées par les responsables opérationnels et non par le contrôleur de gestion, lequel aide les auto-contrôleurs de gestion à les valoriser. En outre, faire valider les coûts cachés par les opérationnels, permet de préparer l'acceptation future du budget et de convaincre les opérationnels de l'enjeu de réduire les dysfonctionnements et d'introduire par conséquent dans les futurs plans d'action prioritaires, des mesures visant à les diminuer. Pour établir des budgets temps davantage fiables, il est nécessaire de convaincre le personnel de l'importance, tant pour leur gestion personnelle que pour l'économie de l'organisme, de déclarer les temps réellement passés sur une activité. Toutefois, les acteurs transmettent des informations fiables quand ils y trouvent des contreparties positives pour eux, il est donc utile de connecter l'élaboration des budgets avec les contrats d'activité périodiquement négociables de tous les acteurs de l'organisme, du fait que cet outil propose un complément de rémunération, si les objectifs fixés préalablement sont atteints. Il semblerait donc, que grâce à cet outil, le contrôle de gestion socio-économique soit une des réponses à la diminution des slack, abordés par la littérature.

Ceci nous amène à nous intéresser à la notion de coopération stratégique que nous abordons dans le paragraphe 8.2.6.2).

8.2.6.2. LA COOPERATION STRATEGIQUE

La littérature a mis en évidence une certaine évolution du contrôle de gestion vers un contrôle plus stratégique et celle du rôle du contrôleur de gestion dans la convergence des buts ainsi que son influence sur les décisions d'action de correction des cadres opérationnels. Il existe donc, une certaine coopération stratégique entre le contrôleur de gestion et les opérationnels.

Le contrôle de gestion socio-économique quant à lui, est un modèle qui propose de connecter la stratégie au contrôle de gestion.

Ce couplage est réalisé dans le quatrième cas Mutualité d'assurance maladie, grâce au plan d'activités stratégiques internes et externes, outil puissant et motivant de coopération stratégique, puisqu'il permet de faire prendre conscience que chacun contribue à la stratégie. Ainsi, les énergies des différents acteurs sont canalisées dans la même direction. Puis, cet outil est décliné dans un plan d'actions prioritaires qui améliore la communication des objectifs par les cadres auprès des opérationnels, du fait qu'elle est plus rapide et plus précise. Pour réussir la mise en œuvre de la stratégie, l'encadrement a pour objectif de mieux utiliser et mobiliser ses ressources humaines, il s'agit donc de déterminer qui surveille pour définir comment agir et piloter et avec quels outils.

Le processus de planification prévisionnelle semestrielle décrit dans le premier cas, est également un moyen de s'assurer du couplage stratégie-contrôle de gestion.

Les résultats du troisième cas Entreprise de télésurveillance électronique concernant la mise en place d'une procédure de couplage stratégie-contrôle de gestion, a permis aux collaborateurs de participer activement à la mise en œuvre stratégique, d'autant plus que c'est le Président directeur général qui a présenté à tous les acteurs de l'entreprise, le module de la mise en œuvre afin de s'assurer que la stratégie était comprise et de montrer l'implication de la Direction.

Toutefois, le diagnostic socio-économique effectué dans le deuxième cas, a fait émerger la perception d'un certain isolement du directeur général dans sa vision stratégique. Ceci s'explique vraisemblablement en partie par le fait que les plans d'actions prioritaires ont été effectués dans un mouvement essentiellement descendant, et que l'importance de l'animation managériale d'équipe, qui constitue un levier de la mise en œuvre de la stratégie, a été sous-estimée.

L'analyse des résultats empiriques concernant la coopération contredit donc les résultats de Chiapello⁷³⁶ pour qui, le contrôleur de gestion passe peu de temps à l'extérieur de l'entreprise, et travaille seul ou avec ses proches collaborateurs.

⁷³⁶ Chiapello E., *Contrôleurs de gestion comment concevez-vous votre fonction ?*, enquête HEC-DFCG, 1990.

La notion de coopération nous conduit à aborder le thème de la confiance dans le paragraphe 8.2.7).

8.2.7. LA CONFIANCE

La littérature propose une vision transversale de l'efficacité du processus de pilotage qui tend à renforcer le niveau de confiance entre le contrôleur de gestion et les opérationnels. Ce niveau est conditionné par l'adaptation du système de contrôle aux besoins des opérationnels. Ainsi, le contrôleur de gestion doit favoriser la mise en place d'un type de contrôle privilégiant le développement ou le maintien de relations confiantes, afin de stimuler des comportements plus coopératifs (Anderson et Weitz⁷³⁷, Bollecker⁷³⁸).

Le soutien des dirigeants joue un rôle essentiel dans l'établissement de relations de confiance entre contrôleur de gestion et opérationnels ; or l'excellente relation entre contrôleur de gestion et opérationnels n'est pas toujours encouragée par la Direction. De plus, les travaux de Zand⁷³⁹ montrent que les personnes qui font confiance, favorisent la circulation rapide d'informations fiables et précises.

Nous avons exposé dans le quatrième chapitre, que le contrôle de gestion socio-économique propose des méthodes et des actions pour faire évoluer les systèmes d'information et de décision, notamment en favorisant la transmission rapide d'informations fiables. La rénovation proposée repose sur le principe de l'auto-contrôle de gestion. Il s'agit de sensibiliser progressivement tous les acteurs à la dimension économique de leurs pratiques professionnelles afin que chacun opère une première fonction d'auto contrôle de gestion. Cette conception du contrôle de gestion induit donc une évolution des comportements des différents acteurs, qui repose sur la notion de confiance entre les acteurs, afin de permettre au contrôleur de gestion de réaliser sa mission d'**authentification de** l'information économique, produite par les acteurs opérationnels.

Les résultats de nos différents terrain d'observation scientifique montrent que le contrôleur de gestion socio-économique propose et utilise des outils qui favorisent le développement de ses relations interpersonnelles de confiance avec les opérationnels. Ceci est d'autant plus vrai quand la direction le soutient. Cette relation de confiance lui permet d'obtenir des comportements plus coopératifs de la part des opérationnels, notamment dans l'alimentation de la nomenclature des activités et dans la saisie des temps. Toutefois, les relations de confiance ne suffisent pas à

⁷³⁷ Anderson E., Weitz B., *Determinants of continuity in conventional industrial channel dyads*, Marketing Science, 1989, Vol 8(4), pp. 310-232

⁷³⁸ Bollecker M., Niglis P., *L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : Une étude du rôle des contrôleurs de gestion comptabilité-contrôle-audit*, tome 15, volume 1, juin 2009, p.151.

⁷³⁹ Zand D., *Trust and managerial problem solving*, Administrative science Quarterly, 1972, vol. 17, N°2, pp. 229-239.

généraliser des comportements coopératifs, c'est pourquoi l'implantation du contrat d'activité périodiquement négociable est mise en place pour stimuler ce type de comportement.

Nous venons d'aborder la notion de confiance, nous analysons la cohésion dans le paragraphe 8.2.8.

8.2.8. LA COHESION

Pour Guibert et Dupuy⁷⁴⁰, la finalité du contrôle de gestion est le maintien de la cohésion humaine, économique et sociale, dans le temps et l'espace, dans l'organisation dans laquelle il se déroule. Cette cohésion favorise selon eux, l'émergence des performances nécessaires et suffisantes pour la survie et le développement de l'organisation, ce qui suppose un climat de confiance entre les acteurs. La complémentarité entre contrôle « formel » et contrôle « informel » est garante de la cohésion de l'organisation. Ainsi, une des dimensions immatérielles de l'organisation est la qualité de la coordination et de la cohérence des comportements de ses individus.

Dans tous nos terrains d'observation scientifique, une réelle cohésion s'est instaurée, qui s'exprime à travers une vue commune, des objectifs globaux et une meilleure intégration des activités des différents acteurs. De plus, le fait d'amener les différents acteurs à travailler ensemble et de trouver des solutions, a permis de créer une cohésion d'équipe. L'utilisation des outils et des indicateurs entre les services a permis de développer la coopération et de renforcer la cohésion.

Nous abordons dans le paragraphe suivant la notion du contrôleur de gestion et de la relation pédagogique.

⁷⁴⁰ Guibert N., et Dupuy Y., *La complémentarité entre contrôle « formel » et contrôle « informel » : le cas de la relation client-fournisseur*, Revue Comptabilité-contrôle-audit mars 1997, tome 3, volume 1 pp. 39-52.

8.2.9. LE CONTROLEUR DE GESTION ET LA RELATION PEDAGOGIQUE

Dans le troisième chapitre, nous avons mis en évidence que pour Durand⁷⁴¹, dans le cadre de la décentralisation des activités de pilotage au sein d'unités opérationnelles, l'efficacité du contrôle organisationnel dépend en partie de l'existence ou de l'instauration d'une relation pédagogique entre responsables du contrôle de gestion et responsables opérationnels. Le contrôleur de gestion forme les opérationnels aux processus de gestion et aux outils de contrôle de gestion, ainsi qu'à travailler ensemble pour devenir des gestionnaires autonomes et responsables dans l'exercice de leur activité. D'ailleurs, pour Jordan⁷⁴², le manque d'appropriation des outils de gestion et par conséquent la sous-exploitation de ceux-ci par les opérationnels, s'expliquent par : l'inadaptation des outils aux besoins des utilisateurs et la carence en pédagogie des concepteurs. Mais pour Durand⁷⁴³, si le contrôleur est pédagogue, c'est pour mieux contrôler, il rejoint ainsi la notion de « contrôle manipulateur » de Bessire⁷⁴⁴.

En ce qui concerne le contrôle et l'évaluation de l'efficacité du système de diffusion de l'information dans le deuxième cas, il semblerait que le **rôle de formateur du contrôleur de gestion** soit prépondérant (Soulerot et Trabelsi⁷⁴⁵. En effet, dans ce type de contrôle de gestion, le formateur « moderne » est un contrôleur. La dimension de pédagogue du contrôleur de gestion a été mise en exergue de nouveau par : les formations aux outils de contrôle de gestion qui ont été dispensées auprès de la direction et l'encadrement ; les formations aux concepts et méthodes des « intervenants-internes » ; les formations individuelles aux opérationnels soit, lors de l'établissement de balances économiques d'investissement matériel et immatériel, soit, lors de l'analyse de leur temps afin de les traduire en activités. Pour ces dernières, c'est lui qui précise quelle différence et proximité il existe entre les activités, les opérations, les compétences et les produits afin que chaque acteur puisse imputer ses activités à la nomenclature des activités unique. Il apprend ainsi aux opérationnels à s'interroger à partir d'une opération, à quel produit cela se réfère et dans quelle famille d'activité cela s'impute.

Toutefois, le rôle de pédagogue du contrôleur de gestion est plus transversal et ne concerne pas que le contrôle de gestion, puisqu'il anime des formations intégrées auprès du personnel, afin de transférer des méthodes et des outils de management utiles pour améliorer le pilotage des activités. A titre d'exemple, il joue un rôle important dans l'établissement des tableaux de bord de

⁷⁴¹ Durand X., *Les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel*, Thèse de doctorat, 2006.

⁷⁴² Jordan, H. « Enquête 2004 HEC/DFCG -contrôle de gestion et performance» Echanges, N°218, février 2004

⁷⁴³ Durand X., *Les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel*, Thèse de doctorat, 2006.

⁷⁴⁴ Bessire, D. *Recherche critique en contrôle de gestion : exercer son discernement*, Comptabilité-contrôle-audit, 2002 tome 8, volume 2, pp 5-28.

⁷⁴⁵ Soulerot M., Trabelsi M., *Programmes de réduction des coûts et contrôle de gestion* in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.55.

pilotage de la direction, de l'encadrement et de chaque acteur de l'office. Ainsi, le contrôleur de gestion, conjointement avec le contrôleur interne est gardien d'un certain nombre de procédures dans l'organisation, ce qui a permis de poursuivre et d'éclairer le sujet permanent de discussions et de conflits entre la direction régionale et le siège central, sur les actions pour harmoniser les méthodes de travail entre les services. Ils ont également participé activement aux évaluations périodiques des plans d'actions prioritaires et du plan d'activités stratégiques internes et externes.

En outre, dans les deux premiers cas, la détermination des charges variables a été effectuée grâce à l'apprentissage par les auto-contrôleurs de gestion, des concepts de contrôle de gestion socio-économique afin qu'ils puissent former le reste du personnel.

L'amélioration du pilotage des activités dans le deuxième cas établissement d'accueil pour personnes handicapées en difficulté a été réalisée par l'accroissement des formations ciblées aux besoins du personnel. Les responsables opérationnels attendent beaucoup du contrôleur de gestion en matière de formation et de relation pédagogique qu'ils sont susceptibles de faire vivre.

La notion du contrôleur de gestion et de la relation pédagogique nous conduit à aborder la notion de crédibilité, dans le paragraphe 8.2.10).

8.2.10. LA CREDIBILITE

Pour Bollecker⁷⁴⁶ ainsi que Meyssonier et Fernandez-Poisson⁷⁴⁷, la légitimité de la fonction de contrôleur de gestion est fonction de la satisfaction des utilisateurs du système.

L'étude de nos différents terrains d'observation scientifique a mis en évidence notamment dans le quatrième cas Mutualité d'assurance maladie, que le fait que le contrôleur de gestion ait été choisi en interne, était un avantage car il connaissait bien l'entreprise et avait une certaine légitimité auprès de ses collaborateurs, mais très vite, la nécessité de recruter une personne extérieure s'est faite ressentir afin de continuer la conduite du changement.

⁷⁴⁶ Bollecker M., *La dimension sociologique du contrôle de gestion par l'analyse des relations de coopération entre contrôleurs de gestion et responsables opérationnels* 2003 – 04.

⁷⁴⁷ Meyssonier F., Fernandez-Poisson D., *La réduction des coûts, enjeu majeur du contrôle de gestion*, in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.44

Une autre illustration se situe dans le deuxième cas, où c'est la force de persuasion dont a fait preuve le contrôleur de gestion qui, en rappelant les objectifs fixés par la tutelle, a incité à la levée des réticences pour que la mise en œuvre ne soit pas ralentie. En outre, le fait que le contrôleur de gestion soit le gardien des procédures, lui procure une certaine crédibilité vis-à-vis des acteurs opérationnels. La formation et l'aide à l'établissement ne sont pas suffisants, en effet, pour que les outils développent toutes leurs fonctionnalités, il est nécessaire de « les faire vivre ». Là encore, le contrôleur de gestion joue un rôle important de par sa position transversale, en connectant les différentes informations issues des différents dispositifs de communication-coordination-concertation et en les diffusant auprès d'acteurs qui n'ont pas nécessairement accès à ces informations. Cela qui lui procure une réelle crédibilité.

Nous abordons dans le paragraphe suivant, les relations clients-fournisseurs intra-entreprise.

8.2.11. LES RELATIONS CLIENTS-FOURNISSEURS INTRA-ENTREPRISE

Bouquin et Pesqueux⁷⁴⁸, Berland, Simon⁷⁴⁹, ainsi que Cappelletti⁷⁵⁰ font apparaître la notion de relation client-fournisseur entre le contrôleur de gestion et ses partenaires dans l'entreprise.

Le premier et le quatrième cas Mutualité d'assurance maladie, ont mis en évidence, que l'accroissement des dispositifs de communication-coordination-concertation verticaux et transversaux, favorise l'instauration d'une nouvelle logique de relations clients-fournisseurs au sein de l'organisation. Une autre illustration du changement de la relation clients-fournisseurs se situe dans le cas de l'entreprise d'électricité industrielle, puisque les acteurs respectaient avec difficultés les procédures existantes, vraisemblablement parce qu'ils ne les avaient pas conçues et par conséquent ne se sentaient éventuellement ni responsables, ni impliqués. Avec l'établissement des plans d'actions prioritaires, c'est le pilote de l'action qui rédige les procédures. Pour des raisons d'appropriation, c'est lui qui les approuve, les encadre alors que le responsable qualité est le garant de la cohérence générale et donc le vérificateur.

En outre, le cas premier a mis en évidence que le contrôleur de gestion est un cadre fonctionnel pour les contrôleurs de gestion décentralisés, il développe donc des relations clients-fournisseurs avec les auto-contrôleurs de gestion.

⁷⁴⁸ Bouquin H., Pesqueux Y., *Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline*, Les vingt ans de l'AFC, mai 1999.

⁷⁴⁹ Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.9.

⁷⁵⁰ Cappelletti L., *Le management de la relation client des professions : un nouveau sujet d'investigation pour le contrôle de gestion*, Revue Management et Avenir, N°31, 2010, p.339.

Nous abordons dans le paragraphe 8.2.12) le contrôleur de gestion et la gestion budgétaire.

8.2.12. LE CONTROLEUR DE GESTION ET LA GESTION BUDGETAIRE

Nous avons montré dans le chapitre 3 que Jordan⁷⁵¹ en France, étudie les **motifs de mécontentement** du **processus budgétaire** et montre qu'ils sont liés au fait que les objectifs sont imposés aux responsables opérationnels, par le supérieur hiérarchique, ou définis par le contrôleur de gestion. Pour cet auteur, les entreprises font face à quatre difficultés majeures : le manque de formation des responsables opérationnels au contrôle de gestion, l'irréalisme des budgets faits par les responsables opérationnels, la longueur excessive de la procédure budgétaire, ainsi que la carence de suivi et d'analyse des réalisations. Les **budgets transversaux** semblent être une bonne solution, ainsi, selon Villesèque⁷⁵², les budgets transversaux ont une mission stratégique et une mission de contrôle des responsabilités et des performances. Les travaux de Gervais⁷⁵³ soulignent l'efficacité de l'utilisation des budgets transversaux dans le cas où certains objectifs sont soumis à une responsabilité partagée, conséquence d'interrelations fortes des unités entre elles.

Dans le chapitre 4, nous avons développé la notion de budget dans le contrôle de gestion socio-économique et plus particulièrement de la fiche d'activités polyvalentes, outil d'analyse des écarts concertés entre l'acteur et le responsable d'activité dans un premier temps, puis, dans un deuxième temps, conjointement avec l'acteur, le responsable d'activité et le supérieur hiérarchique. Cet outil met également en évidence les causes des écarts et par conséquent, des dysfonctionnements engendrés par la fatigue liée à une surcharge de travail, le défaut de formation, la carence dans les procédures...

Les résultats de notre recherche ne se situent pas dans la même ligne de pensée que Jordan puisque le contrôle de gestion socio-économique que nous avons expérimenté, propose un mode d'élaboration des budgets participatif et transversal, nous nous situons donc par rapport à **Gervais** et **Villesèque**. Ainsi, les résultats du cinquième cas entreprise d'électricité industrielle montrent un début de gestion budgétaire qui associe les acteurs de différents services. Le quatrième cas Mutualité d'assurance maladie quant à lui, met en évidence la volonté de la part du directeur, que

⁷⁵¹ Jordan H. *Pratique de la gestion prévisionnelle en France en 1986*, Revue Echanges, N°77, 4^{ème} trimestre 1986, document paginé de 1 à 9.

⁷⁵² Villesèque F., *Budgets et transversalité : une étude empirique.*, Journée de recherche AFC transversalités et compta contrôle audit 2004.

⁷⁵³ Gervais M., *Contrôle de gestion*, Economica., Paris, 2009, 11^e éd.

le contrôleur de gestion apporte une autre logique sur certains postes de budgets, notamment en améliorant la qualité des services vis à vis des membres et la mise en place de procédures dans les différents services. L'irréalisme des budgets dénoncé dans la littérature, n'est pas démontré dans le troisième cas Entreprise de télésurveillance électronique, puisqu'un nouvel outil de prévision à la semaine très concret, a été mis en place dans le service commercial, afin de favoriser la connaissance du nombre de contrats signés dans la semaine, ainsi que le nombre de reconductions et de dégager ainsi, de nouvelles perspectives par le biais de l'analyse du passé, la projection dans le futur et l'action de pilotage des équipes pour améliorer les résultats attendus.

Toutefois, dans le deuxième cas établissement d'accueil pour personnes handicapées en difficulté, pour les financeurs publics, c'est le budget traditionnel qui prévaut. Il demeure donc des outils très classiques de contrôle de gestion souhaités par la gouvernance, mais une réflexion récente et lente s'amorce sur ce point, en interne. En ce qui concerne le premier cas, il existe depuis 2004, un budget prévisionnel réalisé pour quelques activités spécifiques, que le responsable d'activité utilise notamment, pour analyser l'évolution d'une année sur l'autre.

La contribution de nos résultats à la littérature en contrôle de gestion, sur cette question des relations interpersonnelles, peut être résumée dans le tableau ci-dessous.

Tableau 17 : Synthèse de la contribution de nos résultats à la littérature en contrôle de gestion, sur la question des relations interpersonnelles

Résultats théoriques	Convergences entre la littérature et nos résultats	Spécificités de nos résultats
Equipe	<ul style="list-style-type: none"> - Fondement de la structure transversale et plate (Galbraith) - Moyen de rapprocher les acteurs (Langevin) 	<ul style="list-style-type: none"> - Rôle d'accompagnement de l'encadrement
Coordination	<ul style="list-style-type: none"> - Mauvaise coordination-communication verticale et bonne coordination-communication horizontale entre les unités opérationnelles et la hiérarchie. (Durand) - Contrôleur de gestion : intermédiaire coordinateur et dispositif de communication horizontale (Demontgolfier, Danziger, Durand) - Coopérations transversales couplées aux directives centrales (Lorino, Zolnai-Saucray) 	<ul style="list-style-type: none"> - Le contrôle de gestion socio-économique favorise la communication-coordination-concertation horizontale et verticale . - Concertation un atout supplémentaire dans un dispositif de communication horizontale et verticale (Demontgolfier, Danziger, Durand).
Apprentissage organisationnel	<ul style="list-style-type: none"> - L'animation du processus d'apprentissage organisationnel est assuré par le contrôleur de gestion (Besson, Bouquin). - L'apprentissage organisationnel est un dispositif collectif et continu (Zolnai-Saucray). 	<ul style="list-style-type: none"> - La communication-coordination-concertation comme dispositif de fixation des savoirs individuels et de leur transfert au niveau collectif.
Autonomie	<ul style="list-style-type: none"> - Le contrôleur de gestion : promoteur de l'autonomie et garant de la cohérence dans les actions de pilotage. (Lorino). 	<ul style="list-style-type: none"> - Appropriation de l'auto-contrôle de gestion par tous les acteurs.
Responsabilisation	<ul style="list-style-type: none"> - Autonomisation et responsabilisation des acteurs (Lorino, Sponem et Chatelain-Ponroy). 	<ul style="list-style-type: none"> - Auto-diagnostic des dysfonctionnements par les acteurs (Segal).
Coopération	<ul style="list-style-type: none"> - Agir sur les comportements des acteurs (Anthony, Gervais) et favoriser une gestion participative (Argyris, Kren) rendent le processus budgétaire plus efficient. 	<ul style="list-style-type: none"> - Le contrôleur de gestion est un fonctionnel au service des opérationnels (Chiapello).

**DEUXIEME PARTIE -
LE ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION ET SES OUTILS**

Résultats théoriques	Convergences entre la littérature et nos résultats	Spécificités de nos résultats
Confiance	<ul style="list-style-type: none"> - La confiance comme processus de stimulation des comportements des acteurs (Anderson, Weitz et Bollecker) et vecteur d'amélioration des systèmes d'informations et de décisions (Zand). 	<ul style="list-style-type: none"> - Les relations de confiance entre acteur sont insuffisantes et nécessitent des outils de stimulation des comportements.
Cohésion	<ul style="list-style-type: none"> - La cohésion comme finalité favorisant l'émergence des performances de l'organisation (Guibert et Dupuy). 	
Relation pédagogique	<ul style="list-style-type: none"> - Importance du rôle de formateur du contrôleur de gestion (Soulerot, Trabelsi) avec l'instauration d'une relation pédagogique garante de l'efficacité du contrôle organisationnel (Durand). 	<ul style="list-style-type: none"> - Transversalité du rôle de pédagogue du contrôleur de gestion à d'autres domaines.
Crédibilité	<ul style="list-style-type: none"> - La légitimité de la fonction de contrôleur de gestion est liée à la satisfaction des utilisateurs du système (Bollecker, Meyssonier et Fernandez-Poisson). 	<ul style="list-style-type: none"> - C'est le dispositif de communication-coordination-concertation qui renforce la crédibilité du contrôleur de gestion.
Relation client-fournisseur	<ul style="list-style-type: none"> - Logique de relation client-fournisseur au sein de l'organisation entre le contrôleur de gestion et ses partenaires (Bouquin et Pesqueux, Berland et Simon, Cappelletti). 	<ul style="list-style-type: none"> - Le contrôleur de gestion comme cadre fonctionnel développant des relations clients-fournisseurs avec les auto-contrôleurs de gestion.
Gestion budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> - Le processus budgétaire selon un mode d'élaboration participatif et transversal (Gervais, Villesèque). 	

Ces développements nous conduisent à mettre en évidence dans le paragraphe 8.3, les différents rôles du contrôleur de gestion.

8.3. LES DIFFERENTS ROLES DU CONTROLEUR DE GESTION

Pour Ardoin et ali⁷⁵⁴, le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion peut avoir des incidences sur la nature de ses activités. Ainsi, s'il dépend d'un opérationnel il travaillera plus en coopération avec des opérationnels que s'il est rattaché à un fonctionnel. Même si pour Danziger⁷⁵⁵, le rattachement est double c'est à dire qu'il est également rattaché au contrôle central de par sa fonction. Pour Malo et Mathé⁷⁵⁶, ce double rattachement met le contrôleur de gestion dans une situation inconfortable. Pour Danziger^{757,758}, c'est la personnalité du contrôleur de gestion qui rendra sa position plus confortable et pour Rouach et Naulleau⁷⁵⁹ c'est plus particulièrement son autorité personnelle qui lui permettra d'être écouté des opérationnels. Ceci a donc une incidence sur le rôle du contrôleur de gestion (Meyssonier et Fernandez-Poisson⁷⁶⁰). Ainsi, Chiapello⁷⁶¹ identifie trois rôles principaux au contrôleur de gestion : technicien, consultant-évaluateur et conseiller. Nobre⁷⁶², met en évidence que dans les entreprises de service, c'est le premier rôle, celui de technicien, qui est prépondérant, même quand les contrôleurs de gestion interrogés se disent investis des trois rôles. Pour Durand⁷⁶³, c'est un assistant-conseil. Quant aux théories conventionnalistes qui s'intéressent surtout à l'aide à la décision, le contrôleur de gestion devient non plus un expert en normes, mais un animateur du processus d'apprentissage qui produit et diffuse de l'information (Besson, Bouquin⁷⁶⁴).

Dans nos différents terrains d'observation scientifique, nous retrouvons les trois rôles mis en évidence par Chiapello⁷⁶⁵ avec quelques particularités que nous exposons ci-après.

⁷⁵⁴ Ardoin J.L. et ali., *Le contrôle de gestion*, Publi-Union, 1985.

⁷⁵⁵ Danziger R., *25 ans de contrôle de gestion : l'homme et la fonction*, in Le Pen C., Paris Dauphine, *25 ans de Sciences d'organisation*, 1995, pp.90-103.

⁷⁵⁶ Malo J.L., Mathé J.C., *L'essentiel du contrôle de gestion*, Les Editions d'organisation, 2000.

⁷⁵⁷ Danziger R. op. cit.

⁷⁵⁸ Danziger R., *Contrôleur de gestion*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009. p.570.

⁷⁵⁹ Rouach M., Naulleau G., *Le contrôle de gestion bancaire*, La revue Banque 2002.

⁷⁶⁰ Meyssonier F., Fernandez-Poisson D., *La réduction des coûts, enjeu majeur du contrôle de gestion*, in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.44.

⁷⁶¹ Chiapello E., *Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction?*, enquête HEC-DFCG, 1990.

⁷⁶² Nobre T., *Le contrôleur de gestion de la PME*, Comptabilité-contrôle-audit, Mars 2001, Tome 7, Volume 1 pp. 129-146.

⁷⁶³ Durand X., *Les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel*, Thèse de doctorat, 2006.

⁷⁶⁴ Besson P., Bouquin H., *Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion*, Revue française de gestion, janvier-février 1991, pp.60-71.

⁷⁶⁵ Chiapello E., *Contrôleurs de gestion comment concevez-vous votre fonction ?*, enquête HEC-DFCG, 1990.

Ainsi, le **rôle de technicien** est mis en évidence dans tous nos cas d'expérimentation et notamment dans le premier cas. Par exemple c'est le contrôleur de gestion qui propose de corriger la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables pour perfectionner le calcul du coût-valeur des activités, qui est une **aide à la synthèse des informations** et à la **présentation des indicateurs** dans les instances de pilotage. Toutefois, le deuxième cas met en évidence que pour la mise en œuvre des décisions politiques, c'est le comité de direction qui décide du rôle que le contrôleur de gestion joue par rapport au reste de l'organisme. A titre d'exemple, les rares indicateurs financiers qui sont établis dans cet office, ne le sont pas par le contrôle de gestion. Il s'agit d'un **rôle partagé de technicien**.

Le **rôle de consultant-évaluateur** est souligné dans tous nos terrains d'observation scientifique, puisqu'il développe un rôle de **support à la recherche de pistes d'actions** avec les acteurs opérationnels. En outre, par le calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, il cultive le rôle de **vigilance économique** en proposant des actions d'amélioration de la valeur ajoutée, en validant les indicateurs utilisés dans les contrats d'activités périodiquement négociables, en évaluant certains objectifs, en conseillant lors de la mise en place de tableau de bord de pilotage, ainsi que dans l'alimentation en indicateurs quantitatifs, qualitatifs et financiers⁷⁶⁶, du tableau de bord du dirigeant. Pour ce faire, il a pour mission de convaincre les opérationnels, de participer au processus de contrôle de gestion socio-économique mais également de les sensibiliser à la dimension économique de leur pratique professionnelle. En outre, le contrôleur de gestion a pour rôle d'être un auditeur interne dans la mesure où, en matière de contrôle de gestion socio-économique, il est l'expert spécialiste, gardien des procédures vers qui la direction, l'encadrement et les opérationnels se tournent, pour s'assurer de la régularité de leurs calculs, de la pertinence des procédures établies... En effet, la direction comme les autres acteurs sont influencés par leurs activités de gestion à court terme. Ils sollicitent l'aide du contrôleur de gestion afin d'éviter les raisonnements erronés par exemple, dans les calculs de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables ou l'identification des charges variables. Le rôle du contrôleur de gestion fonctionnel expert est de s'assurer de la justesse de leur raisonnement et de les aider à se poser les bonnes questions, proposer et recommander des actions pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie. Ce rôle de contrôleur interne naît du constat que le contrôleur de gestion consacre un temps important à la comptabilité et à la production d'informations économiques fiables. De plus, le contrôleur de gestion a pour mission la protection du patrimoine de l'organisation, l'aide à la réorganisation de l'entreprise, il répond au principe d'intégration du contrôle interne puisqu'il fédère le système d'auto-contrôle, qui est le principe de base du contrôle de gestion socio-économique. En outre, il s'assure de la pérennité des systèmes de régulation.

Le **rôle de conseiller** est montré dans tous nos cas d'expérimentation puisqu'il joue un rôle d'**assistance**, auprès des opérationnels en fonction des besoins. Ainsi, dans le premier cas, le

⁷⁶⁶ Qqfi : Quantitatif, qualitatif et financier.

contrôleur de gestion veille au respect des procédures, conseille les acteurs opérationnels et alerte le responsable d'activité, le responsable hiérarchique voire, la direction, des problèmes rencontrés. Il a donc un **rôle de pivot, d'interface** entre ces différentes catégories d'acteurs. Il développe également le rôle d'**authentification**, puisqu'en tant que spécialiste, il émet son avis sur la pertinence des résultats financiers, transmis par les auto-contrôleurs de gestion. Il en est de même dans le deuxième cas, où le rôle du contrôleur de gestion, est de consolider l'information socio-économique, de créer une banque de données économiques dynamique à partir des actions et de leur évolution effectuées par les acteurs opérationnels. Le contrôleur de gestion est chargé d'expliquer pourquoi la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables a varié par rapport à l'année précédente. Il s'agit de l'analyse de la productivité économique globale de l'organisation, qui, si elle est dû au fait qu'il n'existe pas la même structure des coûts, constitue une limite au résultat obtenu. Toutefois, une question subsiste : comment exploiter l'information reçue? En effet, ce qui est à craindre, c'est que des indicateurs et des informations soient peaufinées, sans que l'action soit stimulée, par conséquent, le contrôleur de gestion a un double rôle : celui de stimulateur de par ses relations interpersonnelles avec les autres acteurs et celui de développeur d'indicateurs stimulants.

Un **rôle supplémentaire** par rapport à la littérature apparaît : celui de **fédérateur** lié au fait que le contrôleur de gestion évolue dans un contexte de contrôle de gestion décentralisé. Ainsi, le deuxième cas met en évidence son rôle important dans la répartition entre les fonctions de contrôle centralisé et d'auto-contrôle de gestion, car il s'agit d'une notion nouvelle à laquelle les acteurs ne sont pas habitués. Le contrôleur de gestion suggère à chacun d'entre eux, les activités centralisées et décentralisées et les aide à devenir auto-contrôleurs de gestion en les responsabilisant. Dans cet organisme, pendant longtemps, la sensibilité économique des acteurs n'était pas développée. Lorsque la tutelle a développé ses exigences en termes de résultat, le contrôleur de gestion a fait évoluer son rôle vers celui de conseiller en économie. En effet, le contrôleur de gestion est un conseiller en économie des projets, puisqu'il apprend aux autres acteurs à développer ce réflexe, il les conseille sur les calculs, évalue conjointement avec les acteurs les répercussions en termes de coûts, de produits, d'investissements immatériels et ce, sans brutalité économique. Le rôle du contrôleur de gestion est relayé par des décisions prises dans ce sens par le comité de direction, qui a décidé d'organiser un reporting sur les dépenses, dans l'objectif d'instaurer une culture d'analyse des coûts dans cet organisme.

La contribution de nos résultats sur cette question, des différents rôles du contrôleur de gestion, peut ainsi se résumer dans le tableau suivant :

Tableau 18 : Synthèse de la contribution de nos résultats à la littérature en contrôle de gestion, sur la question des différents rôles du contrôleur de gestion

Résultats Thèmes	Convergences entre la littérature et nos résultats	Spécificités de nos résultats
Technicien	Technicien (Chiapello, Nobre)	Technicien avec un rôle partagé.
Consultant-évaluateur	Consultant-évaluateur (Chiapello)	Consultant-évaluateur identifié comme support à la recherche de pistes d'action et comme ayant un rôle de vigilance économique.
Conseiller	Conseiller (Chiapello)	Conseiller avec rôle d'assistance et d'interface entre les différentes catégories d'acteurs.
Assistant-conseil	Assistant-conseil (Durand)	
Fédérateur		Le contrôleur de gestion fédérateur dans un contexte de contrôle de gestion décentralisé et évolution de son rôle vers un statut de conseiller en économie des projets.

Nous abordons dans le paragraphe 8.4, le rôle du contrôleur de gestion dans l'aide à la prise de décisions.

8.4. AIDE A LA PRISE DE DECISIONS

Nous avons montré dans le chapitre 3 que le contrôleur de gestion joue un rôle important dans l'aide à la prise de décision (De Rongé et Levant⁷⁶⁷). Ainsi, pour Löning et Pesqueux⁷⁶⁸, le contrôleur de gestion peut soit fournir des chiffres et des études pour justifier les choix du décideur, soit fournir de l'information, mais aussi aider à remettre en question les raisonnements, les certitudes et postulats du décideur. Selon Reichmann⁷⁶⁹, dans les petites entreprises, la participation à la prise de décision est plus importante que dans les grandes entreprises, mais constitue dans les deux cas, une nécessité de la fonction de contrôleur de gestion. Le contrôleur de gestion a un rôle d'accompagnement de l'information au plus près de l'action (Bollecker⁷⁷⁰), ce qui correspond à la notion de « fou du roi » de Löning et Pesqueux⁷⁷¹. Il pilote l'information des opérationnels pour une meilleure prise de décision, surtout dans un environnement complexe et instable. Toutefois, l'information peut être biaisée ou en retard, seules les informations explicitement demandées par le contrôleur de gestion lui sont transmises, les informations sur

⁷⁶⁷ De Rongé Y., Levant Y., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.209.

⁷⁶⁸ Löning H., Pesqueux Y., *Contrôle de gestion*, Dunod 1998.

⁷⁶⁹ Reichmann T., *Controlling praxis*, München 1988, p.39.

⁷⁷⁰ Bollecker M., *Pratiques de différenciation des données dans les systèmes de contrôle de gestion*, Congrès AFC, Metz 2001, pp. 94-117.

⁷⁷¹ Löning H., Pesqueux Y., *Contrôle de gestion*, Dunod 1998.

l'environnement qui sont recueillies par les commerciaux ou par des contacts personnels qui ont un caractère diffus et difficilement exploitable, peuvent donc lui être soustraites. Il a par conséquent, un rôle à jouer dans la collecte d'informations fiables auprès des autres acteurs de l'organisation (Durand⁷⁷²).

En outre, Van der Ghinst⁷⁷³, souligne l'importance de la communication pour susciter les bonnes attitudes et prise de décision dans les systèmes de contrôle de gestion décentralisés. L'interprétation de la théorie de Kolb⁷⁷⁴ (Bollecker⁷⁷⁵) montre que le contrôleur de gestion trouve cette légitimité de par sa nature d'analyste : il complète le cadre opérationnel qui lui, est plus tourné vers l'action. Cela permet donc une co-construction de la décision. Sa description des pratiques du contrôleur de gestion en matière de production de données non financières⁷⁷⁶, montre que : la majeure partie des entreprises interrogées, enrichit leur système de mesure de la performance financière par des données non monétaires. L'information non financière est préférée pour la gestion courante et celle monétaire, pour la gestion stratégique. Parmi les acteurs qui jouent le rôle de producteur d'informations non financières on trouve les responsables opérationnels, qui produisent leurs propres indicateurs en fonction de leurs besoins, selon les règles définies par la structure, le rôle du contrôleur est alors une aide à l'analyse ponctuelle de ces données. Ces informations se retrouvent dans l'outil de tableau de bord qui pour Gervais⁷⁷⁷, demeure très classique de par son orientation financière et est destiné surtout à la direction générale et à la direction financière. Il constitue plus un outil de reporting qu'un outil de pilotage.

Notre travail de recherche se situe dans la même ligne de pensée que Löning et Pesqueux⁷⁷⁸, puisque tous nos terrains d'observation scientifique montrent que le contrôleur de gestion fournit des chiffres et des études pour justifier les choix du décideur, fournit de l'information, mais aussi, aide à remettre en question les raisonnements, les certitudes et postulats du décideur par notamment l'établissement conjoint des balances économiques de projet.

En ce qui concerne la participation du contrôleur de gestion à la prise de décision, nous n'aboutissons pas à la même vision que Reichmann⁷⁷⁹, puisque le contrôle de gestion socio-économique place les acteurs au cœur du système quelle que soit la taille de l'entreprise.

La production de données non financières par le contrôleur de gestion abordée dans la littérature a également été mise en évidence dans tous nos terrains d'observation scientifique. Le cinquième cas entreprise d'électricité industrielle en est une bonne illustration, puisque, malgré les spécificités des

⁷⁷² Durand X., *Vers un contrôleur de gestion business partner ?*, Echanges, N° 261, Dossier *Le contrôleur de gestion business partner*, janvier 2009, pp. 34-36.

⁷⁷³ Van Der Ghinst P., *Les nouvelles tendances du contrôle de gestion ;* Problèmes économiques, N° 2447, 22 novembre 1995, pp. 4-9.

⁷⁷⁴ Kolb D.A., *Experiential learning*, Englewood cliff (NJ) Prentice hall 1984.

⁷⁷⁵ Bollecker M., *Les contrôleurs de gestion : des hommes de liaison ?*, Direction et gestion, N° 188-189, mars-juin 2001, pp 57-63.

⁷⁷⁶ Bollecker M., op cit., juin 2001.

⁷⁷⁷ Gervais M., *Contrôle de gestion*, Economica., Paris, 2009, 11^e éd.

⁷⁷⁸ Löning H., Pesqueux Y., *contrôle de gestion*, Dunod, 1998.

⁷⁷⁹ Reichmann T. , *Controlling praxis*, München 1988, p.39.

entreprises familiales que sont: la robustesse, les conflits et la délégation dans un contexte de transmission d'une entreprise du père au fils, l'implantation de ce type de contrôle de gestion a fiabilisé les indicateurs économiques par le renforcement des indicateurs qualitatifs et quantitatifs.

Notre travail d'observation nous conduit à la même conclusion que Gervais⁷⁸⁰, concernant le fait que le tableau de bord demeure à orientation financière et tourné vers la direction ; en effet par exemple dans le premier cas, l'analyse du tableau de bord du dirigeant met en évidence que son objectif est de donner à la direction une représentation globale la plus fidèle possible, de la vie économique de l'organisme. Toutefois, ceci est à nuancer par le fait que ce tableau de bord socio-économique est de plus en plus alimenté par des **indicateurs qualitatifs** liés aux normes de comportements. L'introduction de la notion de coût-valeur des activités dans ce tableau de bord, en est un bon exemple, puisqu'il intègre notamment, le coût direct du pilotage opérationnel des activités solvables. Il permet donc de donner au dirigeant, un réel support pour les prises de décisions stratégiques. L'information comptable est complétée dans le tableau de bord du dirigeant, par des informations extracomptables, ce qui améliore sa vision économique et financière de l'organisme. Le deuxième cas montre également que de nombreux reporting ont été créés, dont les plus importants sont : le tableau de reporting sur la fonction de personnel indiquant les destinataires simultanés, les différents degrés de confidentialité et de fréquences. Ce dernier a été longuement discuté en groupe de pilotage politique du fait qu'il traduisait une modification de pratique. En effet auparavant, les responsables de services n'avait accès à aucune donnée financière concernant leur personnel, du fait que tout était centralisé au département ressources humaines. Ainsi, le contrôleur de gestion a pu, après concertation étroite avec le service ressources humaines, établir un reporting comptable sur les coûts du personnel.

Notre travail fait apparaître que la décentralisation du contrôle de gestion par le biais de la mise en place d'outils de planification opérationnelle, permet d'améliorer la qualité de la prise de décision à tous les niveaux de l'entreprise. Le calcul du coût-valeur des activités permet également d'améliorer la prise de décisions puisqu'il facilite la redéfinition des orientations du plan d'actions prioritaires général de l'organisation.

Les balances économiques sont également des outils précieux pour améliorer la prise de décision en matière d'investissement matériel et immatériel.

Nous abordons dans le paragraphe suivant, le contrôleur de gestion et la révision comptable.

⁷⁸⁰ Gervais M., op cit., 2009.

8.4.1. LE CONTROLEUR DE GESTION ET LA REVISION COMPTABLE

Selon Bouquin⁷⁸¹, les systèmes d'informations comptables participent de façon suivie, au processus de décision dans les organisations complexes. Chiapello et Delmond⁷⁸², ainsi que Mévellec⁷⁸³, critiquent les systèmes d'informations comptables, en soulignant « la lenteur et la généralité des données monétaires » alors que les organisations ont besoin de réactivité.

Notre travail de recherche montre que nous sommes proches de Bouquin, Chiapello et Delmond⁷⁸⁴, ainsi que Mévellec⁷⁸⁵, puisque le premier cas montre que, l'articulation de la clôture de l'exercice comptable et du contrôle de gestion socio-économique, est réalisée par le contrôleur de gestion, conjointement avec la direction et permet de distinguer les pratiques normales, des pratiques frauduleuses. L'objectif est de fiabiliser les écritures d'inventaire. De plus, l'analyse de la fiabilité de la comptabilité générale est réalisée en identifiant les rubriques sensibles ou vulnérables, telles que celles d'inventaire de stocks, d'engagements "cachés" ou mal comptabilisés dus à des différés comme la valorisation des contrats d'activité périodiquement négociables à payer. Toutefois, le fait que chaque mois, le rendez-vous mensuel sur la situation économique et financière de cette structure, se réalise à partir des informations de la balance générale, constitue une limite, puisque ce résultat demeure provisoire du fait des délais d'obtention des factures fournisseurs et de l'enregistrement des écritures comptables. En outre, elle permet de mettre en évidence d'importantes fluctuations d'un mois sur l'autre, mais pas de connaître la cause réelle de ces fluctuations. La direction ne peut donc pas s'appuyer sur ces informations, pour prendre des décisions de gestion qui engagent de façon pérenne l'avenir de l'organisme.

Ceci nous permet d'aborder dans le paragraphe 8.4.2, le contrôleur de gestion et la comptabilisation de l'immatériel.

⁷⁸¹ Bouquin H., *Les fondements du contrôle de gestion*, PUF, 1994.

⁷⁸² Chiapello E., Delmond M.H., *Les tableaux de bord, outil d'introduction du changement*, Revue française de gestion, janvier-février 1994, pp. 49-58.

⁷⁸³ Mévellec P., *Comptabilité par activités*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009, p.463.

⁷⁸⁴ Chiapello E., Delmond M.H., op cit.,1994.

⁷⁸⁵ Mévellec P., *Comptabilité par activités*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009, p.463.

8.4.2. LE CONTROLEUR DE GESTION ET LA COMPTABILISATION DE L'IMMATERIEL

Pour Lacroix⁷⁸⁶, les « immatériels » faisant de plus en plus partie des activités économiques, il devient nécessaire de les représenter dans les systèmes comptables.

Les résultats de nos terrains d'observation scientifique confortent l'analyse de la littérature, puisque dans les différents cas, nous avons expérimenté le calcul de la rentabilité de l'investissement qui permet l'évaluation du volume de l'investissement pour l'entreprise, puis de rapporter l'investissement immatériel aux paramètres économiques de l'entreprise et de calculer un taux de vitesse de retour sur investissement, à l'instar des investissements matériels. Ainsi, le quatrième cas Mutualité d'assurance maladie a mis en évidence qu'un investissement immatériel important a été consacré au développement de dispositifs de communication-coordination-concertation qui irriguent l'organisation. Toutefois, l'évaluation des effets des heures investies n'a pas été réalisée. Il semble donc que la valorisation de l'investissement immatériel soit encore difficile à appréhender même si une première analyse du budget de formation a débuté.

Un autre exemple marquant concernant la représentation des investissements immatériels dans les systèmes comptables, a été mis en évidence dans les chapitres 5 et 6 grâce à l'établissement et l'analyse des fiches d'activités polyvalentes. En effet, l'affectation des heures attendues dans la fiche d'activités polyvalentes se fait selon deux catégories : celles dite de gestion-sécurité c'est-à-dire les activités qui sont indispensables à la gestion courante et celles dite de gestion-développement qui relèvent de la préparation de l'avenir comme la création de nouveaux produits. Ce sont ces dernières qui constituent un investissement immatériel et leur mise en évidence permet de valoriser, par le biais de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, le coût par exemple d'une action de formation.

Nous abordons dans le paragraphe 8.4.3 le contrôleur de gestion et la comptabilité par activité.

⁷⁸⁶ Lacroix M., *De la représentation des immatériels en comptabilité*, Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 4 Vol.2, septembre 1998, pp. 89-107.

8.4.3. LE CONTROLEUR DE GESTION ET LA COMPTABILITE PAR ACTIVITE

Les travaux de Brimson et Antos⁷⁸⁷, Bouquin⁷⁸⁸, Cooper et Slagmulder⁷⁸⁹ et Gervais⁷⁹⁰, sur la relation des systèmes budgétaires et les méthodes de comptabilité et de management par activités, abordés dans le chapitre troisième page 15, nous amènent à comparer le contrôle de gestion socio-économique et la logique « Activity Based Budgeting » ou ABB, dans le cadre d'une logique d'« Activity Based Costing » ou ABC.

Pour Villesèque⁷⁹¹, les budgets transversaux ont l'avantage de mettre en exergue des points de création ou de destruction de valeur au sein de processus. Pour Yahiaoui⁷⁹², les méthodes ABC constituent un moyen de pilotage de la performance encore trop centralisé et n'apportent pas les repères nécessaires aux acteurs opérationnels pour réaliser leur travail. L'analyse de nos travaux (Cf. tableau de synthèse p. 33 du chapitre 7) montre que le contrôle de gestion socio-économique propose un budget transversal qui tient compte de l'évaluation de la perte ou de la création de valeur. De plus, il tente le plus possible de décentraliser le pilotage de la performance par le concept d'auto-contrôleurs de gestion, le rôle du contrôleur de gestion étant alors, de fédérer les activités des auto-contrôleurs de gestion, même si dans certaines entreprises c'est moins aisé à mettre en place.

Pour Berliner et Brimson⁷⁹³, Jonhson⁷⁹⁴ et Mévellec⁷⁹⁵, ainsi que De Rongé et Levant⁷⁹⁶, la méthode ABC facilite l'exactitude du calcul de coûts. Pour Cooper et Slagmulder⁷⁹⁷ la méthode ABC a trois apports qui sont fortement liés à l'ABB : l'amélioration de la signification des coûts, l'identification du coût des activités pour augmenter leur performance et l'identification du besoin futur de ressources qui peuvent être acquises de manière plus efficiente. Cet intérêt pour le calcul de coûts de type ABC, s'explique par le fait qu'elle semble une méthode plus adaptée à un environnement en fortes mutations. La méthode ABC est souvent utilisée comme un élément de réponse au

⁷⁸⁷ Brimson J.A, Antos J., *Driving value using Activity-based-budgeting*, John Wiley & sons, Inc. 1999.

⁷⁸⁸ Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, 8^{ème} édition, PUF, Paris, 2008.

⁷⁸⁹ Cooper R., Slagmulder R., *Activity-based budgeting*, Strategic Finance, September 2000.

⁷⁹⁰ Gervais M., *Contrôle de gestion*, Economica., Paris, 2009, 11^e éd.

⁷⁹¹ Villesèque F., *Le processus budgétaires comme processus d'interactions sociales : une approche par l'analyse de réseau social*, Finance Contrôle Stratégie, Volume 10, n°3, septembre 2007, pp.161-184.

⁷⁹² Yahiaoui F., *Pilotage de la performance : où il est question de la mise en valeur du travail*, in *Dialogues autour de la performance en entreprise : les enjeux*, ECOSIP, L'Harmattan, Paris, 1999, p 111 à 153.

⁷⁹³ Berliner C., Brimson J., *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*, 1988, Boston, Harvard Business School Press.

⁷⁹⁴ Jonhson H.T., *It's time to stop overselling Activity-Based-Concepts*, Management Accounting, September 1992, pp.26-35.

⁷⁹⁵ Mévellec P., *La Comptabilité à base d'activités. Une double question de sens*, Comptabilité Contrôle Audit, n°1, Tome 1, mars 1995, pp.62-80.

⁷⁹⁶ De Rongé Y., Levant Y., *Les coûts à base d'activités* in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.213.

⁷⁹⁷ Cooper R., Slagmulder R., *Activity-based budgeting*, Strategic Finance, September 2000.

développement des activités de services et selon Mévellec⁷⁹⁸, elle répond à la volonté de changer le fonctionnement de l'entreprise et d'en déduire un changement dans la façon de gérer, en s'aidant notamment d'une nouvelle approche des coûts. Le contrôle de gestion socio-économique s'inscrit bien dans un calcul de coûts plus aisé et plus exact, ainsi que dans l'amélioration de la signification des coûts par l'introduction des dysfonctionnements qui permettent de mieux comprendre et évaluer le coût d'une activité, et d'en améliorer la performance et l'identification du besoin futur de ressources. En outre, il a la particularité de s'appliquer dans les activités de services, mais également dans d'autres secteurs d'activité comme le montre le cinquième cas, entreprise d'électricité industrielle.

Selon Bollecker⁷⁹⁹, le modèle comptable traditionnel y compris celui de l'ABC, suppose que pour obtenir un coût fiable, il est utile de découper l'activité en sous-ensembles ayant chacun « une cause essentielle et claire de consommations de ressources », ce qui n'est pas facile à réaliser dans un contexte de production non stabilisée comme les services. L'une des solutions est de cerner ponctuellement toutes les causes de consommations de ressources par le biais d'une analyse économétrique, qui sont traduites en indicateurs de maîtrise des coûts, dont le suivi s'effectue mensuellement dans des tableaux de bord qui deviennent de véritables outils de pilotage. Tous les deux à trois ans, l'analyse est renouvelée pour vérifier que les facteurs contrôlés sont toujours pertinents. Le modèle de contrôle de gestion socio-économique est proche dans l'esprit de la méthode ABC, puisqu'il propose à partir de l'analyse des dysfonctionnements par les opérationnels de leurs propres activités, d'alimenter la nomenclature générale de l'entreprise qui sert de base aux calculs du coût des activités. Toutefois, il semble plus facile à mettre en oeuvre que l'analyse économétrique proposée dans la littérature. Tous nos terrains d'observation scientifique montrent que le contrôle de gestion socio-économique, grâce à la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, permet de calculer assez simplement les coûts-valeurs des activités et de mettre en évidence les activités les plus onéreuses pour décider de leur maintien, de leur report ou de leur modification opératoire l'année suivante. Il facilite également un meilleur pilotage du plan d'actions stratégiques.

Atkinson et Kaplan⁸⁰⁰, quant à eux, mettent en évidence la modification de la composante des coûts dans les organisations ; ainsi, les coûts directs ne seraient plus une préoccupation majeure. Les deux premiers cas nous permettent également de nous positionner par rapport à Atkinson et Kaplan, de par la méthode d'évaluation des charges variables que nous avons expérimentée et de par leur enregistrement par destination dans le système comptable, ce qui conduit à séparer des charges liées à une même action. Ainsi, lorsque nous calculons le coût d'une activité, les charges clairement identifiables liées à cette activité peuvent être ventilées au sein des comptes de charges concernés, conformément aux dispositions légales de la comptabilité générale, en créant des subdivisions de compte « 6 » pour chaque activité, au lieu d'imputer toutes les activités de même nature dans un seul compte. Ainsi prenons l'exemple du compte « 611600 « organisation de

⁷⁹⁸ Mévellec P., *Comptabilité par activités*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2ème édition, Economica, Paris, 2009, p.463.

⁷⁹⁹ Bollecker M., *Pratiques de différenciation des données dans les systèmes de contrôle de gestion*, Congrès AFC, Metz 2001, pp. 94-117.

⁸⁰⁰ Atkinson R.N. et Kaplan R.S. *Advanced management accounting*, Prentice Hall International 1989.

salons » Il existe ainsi, un compte de charge « 611601 » pour l'activité X et un autre compte « 611602 » pour l'activité Y, ce qui permet d'identifier plus facilement certaines charges au moment de les imputer dans les différentes lignes de coûts. Toutefois, cette technique comptable ne permet pas d'identifier dans quelle proportion, il est nécessaire de répartir les charges d'affranchissement par exemple, ni de calculer un coût des activités de façon plus exacte.

Dans la littérature, l'ABC est considérée comme une réponse à l'arbitraire lié à l'allocation des charges indirectes lors du calcul des coûts complets de produits dans la méthode usuelle des centres d'analyse (Mévellec⁸⁰¹). L'analyse de la variabilité des charges dans le contrôle de gestion socio-économique est également une réponse à cet arbitraire.

Pour Lebas⁸⁰², les coûts calculés par l'ABC, fondés sur une allocation de processus requis pour mettre le bien ou le service à disposition du client, reflètent de façon lisible, malgré des conventions inévitables, ce que l'entreprise fait pour satisfaire le client. Le contrôle de gestion socio-économique débouche sur les mêmes conclusions que Lebas, puisque l'analyse de la variabilité des charges, qui conduit à la distinction des charges variables en fonction des choix stratégiques et en fonction du niveau d'activité, requiert également des conventions qui sont atténuées par l'analyse du portefeuille de produits du contrôleur de gestion qui rend visible les relations du contrôleur de gestion et de ses clients internes et externes. Ainsi, nous rejoignons les travaux de Chanegrih et Godey⁸⁰³, pour qui l'ABC est un outil qui permet de passer de la gestion d'un portefeuille d'activités à la gestion d'un portefeuille de partenaires.

La méthode ABC s'intéresse à la notion de processus c'est-à-dire à la détection des activités fondamentales et à l'efficacité de leur enchaînement. Elle cherche à rendre compte de l'importance croissante de la coordination. C'est aussi ce que propose le modèle de contrôle de gestion socio-économique. Le premier cas en est une bonne illustration, puisque pour la mise en place d'un système de coûts-valeurs des activités, il est nécessaire de motiver et de convaincre les acteurs réticents, et de freiner ceux qui sont impatientes. Ceci exige un réflexe stratégique afin de démontrer le bien fondé du système et de dialoguer avec les acteurs afin de calibrer les propositions à leurs attentes. Le contrôleur de gestion y joue un rôle très important : nous avons indiqué l'importance de l'identification des activités en les classifiant par destination, ce qui ne constitue pas un réflexe naturel ; le contrôleur de gestion fonctionnel a ainsi pour rôle de rappeler cette règle aux opérationnels et de les aider à traduire leurs activités dans les lignes de la nomenclature. Concernant le calcul du coût-valeur des activités dans le deuxième cas, le contrôleur

⁸⁰¹ Mévellec P., *Comptabilité par activités*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009, p.463.

⁸⁰² Lebas M., *Essai de définition du domaine de la comptabilité de gestion*, Revue française de comptabilité N°238, octobre 1992, p56 à 60.

⁸⁰³ Chanegrih T., Godey B., *L'ABC : outil d'aide à la décision de coopération ?*, Gestion 2000, vol. 14, N°4, juillet-août 1998, pp.51-66.

**DEUXIEME PARTIE -
LE RÔLE DU CONTRÔLEUR DE GESTION ET SES OUTILS**

de gestion a été amené à expliciter auprès des autres acteurs, la notion de coût, afin de rendre l'organisation plus efficiente. Ainsi, par exemple, classiquement les services fonctionnels sont réputés ne pas avoir de marge opérationnelle sauf s'ils développent des réflexes de négociation pour acheter moins cher. A contrario, un service central qui impose une procédure inadaptée peut exposer toute l'entreprise à l'augmentation des coûts cachés.

Les résultats montrent une réelle transversalité entre les services par la mise en œuvre du contrôle de gestion socio-économique.

Nous avons montré que le contrôle de gestion socio-économique est dans l'esprit proche de la méthode ABC. Toutefois, il existe des différences dont l'une est mise en évidence par le deuxième terrain d'observation scientifique de notre recherche, qui possède la particularité d'appliquer les deux méthodes dans deux entités différentes. Ainsi, l'entité 3 de cette structure (environ 1000 personnes) a adopté depuis plusieurs années, à la demande de la tutelle, une approche des coûts de revient selon le modèle ABC, et le reste de l'organisme (environ 3000 personnes), selon le modèle du contrôle de gestion socio-économique. Toutefois, l'analyse faite par la direction met en évidence que le contrôle de gestion socio-économique permet de **mieux responsabiliser** l'échelon local et que dans sa configuration actuelle, le dispositif ABC peut difficilement être exploité comme outil de pilotage local, et qu'il ne s'inscrit donc pas dans une approche socio-économique du contrôle de gestion, objet du contrat de gestion imposé par la tutelle. A cette fin, l'entité a décidé de compléter le dispositif par une approche basée sur le modèle socio-économique de calcul des coûts de revient.

La contribution de nos résultats sur la question, de l'aide à la prise de décisions de la part du contrôleur de gestion, peut ainsi se résumer dans le tableau suivant :

Tableau 19 : Synthèse de la contribution de nos résultats à la littérature en contrôle de gestion, sur la question de l'aide à la prise de décision

Résultats Thèmes	Convergences entre la littérature et nos résultats	Spécificités de nos résultats
Aide à la prise de décisions	<ul style="list-style-type: none"> - Le contrôleur de gestion « co-pilote » indispensable » dans la prise de décisions (Löning et Pesqueux, De Rongé et Levant, Reichmann). - Le contrôleur de gestion : accompagnateur et pilote de l'information des opérationnels pour une meilleure prise de décisions. (Bollecker, Löning et Pesqueux). - Dans un système de contrôle de gestion décentralisé la communication est un support important à la collecte d'informations fiables et à la prise de décisions (Van der Ghinst). - L'information non financière produite par le contrôleur de gestion aide à la co-construction de la décision (Bollecker). - Le tableau de bord est un outil à orientation financière destiné à la direction (Gervais) 	<ul style="list-style-type: none"> - Dans le contrôle de gestion socio-économique la taille de l'entreprise n'a pas d'influence sur le degré de participation à la prise de décision (Reichmann). - De par sa structuration le tableau de bord de pilotage est à la fois un outil de reporting et d'aide au pilotage (notion de coût-valeur des activités) (Gervais).
Le contrôleur de gestion et la révision comptable	<ul style="list-style-type: none"> - Le système d'information comptable est un système figé qui nécessite d'être réactif pour participer de façon fiable au processus décisionnel (Bouquin, Chiapello et Delmond, Mévellec). 	
Le contrôleur de gestion et la comptabilisation de l'immatériel	<ul style="list-style-type: none"> - La représentation de l'immatériel dans le système d'information comptable et son rapprochement aux paramètres économiques suscitent un intérêt grandissant pour les entreprises (Lacroix). 	
Le contrôleur de gestion et la comptabilité par activité	<ul style="list-style-type: none"> - Le budget transversal comme outil d'identification et d'évaluation des points de création ou de destruction de la valeur (Villesèque). - La méthode ABC est un moyen centralisé de pilotage de la performance ne prenant pas en compte les besoins des opérationnels (Yahiaoui). - La méthode ABC s'inscrit dans des logiques d'amélioration de la signification des coûts, des activités ainsi que leur identification pour améliorer leur performance ; de la localisation des ressources et leur acquisition de manière efficiente (Cooper et Slagmulder). - L'analyse de la variabilité des charges selon le modèle ABC est une réponse aux critiques d'allocation des charges indirectes dans les méthodes des coûts complets (Mévellec). - Prééminence d'une gestion de portefeuille de partenaires sur une gestion de portefeuille d'activités (Lebas, Chanegrih et Godey). 	<ul style="list-style-type: none"> - La méthode ABC est souvent liée au développement des activités de service, le contrôle de gestion socio-économique s'applique aux activités de services mais également aux autres secteurs d'activités. - Le modèle de contrôle de gestion socio-économique propose à travers le concept de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, un calcul plus simple et fiable à mettre en œuvre que celle proposée par l'analyse économétrique. - Le modèle de contrôle de gestion socio-économique permet une meilleure responsabilisation et un meilleur pilotage de l'échelon local par rapport à la méthode ABC.

Nous abordons dans le paragraphe 8.5, l'impact des outils sur le rôle du contrôleur de gestion.

8.5. IMPACT DES OUTILS SUR LE ROLE DE CONTROLEUR DE GESTION

Les travaux de Girin⁸⁰⁴ et Moisdon⁸⁰⁵ concernant l'impact des outils sur l'évolution des systèmes organisationnels et l'apprentissage organisationnel nous conduisent à nous interroger sur l'impact des outils sur le rôle du contrôleur de gestion.

Dans l'étude menée par Durand⁸⁰⁶, les contrôleurs de gestion se sentent concernés par la sous-exploitation des outils sans s'investir dans ce type de tâche. Cette volonté du contrôleur de gestion de se dégager de la fonction instrumentale, se trouve au contraire renforcée par l'émergence d'outils favorisant la décentralisation. Il semble pour cet auteur, que le contrôleur de gestion ne s'extrait jamais entièrement des aspects instrumentaux et techniques de sa fonction.

Les résultats de nos différents terrains d'observation scientifique confortent ceux de Durand : ainsi, le troisième cas Entreprise de télésurveillance électronique montre que l'utilisation d'outils de contrôle de gestion décentralisés conduit à rendre le contrôleur de gestion pluridisciplinaire, mais sur un périmètre plus petit. Il a un impact sur les outils qu'il utilise et sur l'implantation d'outils et de techniques de contrôle de gestion socio-économique favorisant le partage de la fonction contrôle de gestion, tels que : la grille de compétences. Cette dernière modifie à son tour le rôle du contrôleur de gestion puisque par exemple, dans le cinquième cas entreprise d'électricité industrielle, les outils de contrôle de gestion ont favorisé l'amélioration de la politique de formation du contrôleur de gestion, avec notamment la réalisation de manuels de formation aux outils de contrôle de gestion. Avec la saisie des temps par les acteurs dans le système de la nomenclature, le rôle du contrôleur de gestion a évolué vers un rôle de fonctionnel au service des opérationnels responsabilisés. Le deuxième cas a mis en évidence que le portefeuille de produits est un outil qui permet dans les entreprises de prestations de services, d'identifier les relations clients-fournisseurs ; ceci influence également le rôle du contrôleur de gestion. Dans le deuxième cas, l'outil de grille de compétences a été généralisé à toutes les équipes afin de gérer l'équilibre entre polyvalence et spécialisation. Ainsi, en donnant plus de visibilité aux évolutions en cours de l'organisation du travail, cet outil a aidé l'encadrement à rassurer les agents inquiets du développement de la polyvalence, perçue comme un appauvrissement de leurs métiers. Cet outil a donc indirectement contribué à améliorer l'image du contrôleur de gestion auprès des opérationnels. L'utilisation de l'outil balance économique, qui est sensé améliorer la qualité des décisions, permet de mettre en valeur son rôle de pivot entre les opérationnels et leur hiérarchie,

⁸⁰⁴ Girin J., *Le rôle des outils de gestion dans l'évolution des systèmes sociaux complexes*, sous la direction de Berry M., CRG école Polytechnique 1983, rapport pour le Ministère de la recherche et de la technologie.

⁸⁰⁵ Moisdon J-C., *Comment apprend-on par les outils de gestion – retour sur une doctrine d'usage*, in *Entre connaissance et organisation : l'activité collective*, édition La Découverte, 2005.

⁸⁰⁶ Durand X., *Les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel*, Thèse de doctorat, 2006.

même si elle ne servait pas en réalité de support à des négociations entre les porteurs de projets et les décideurs.

Nous abordons dans le point suivant les outils de pilotage de la performance.

LES OUTILS DE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE

La littérature met en évidence une évolution générale des procédures de contrôle de gestion afin d'améliorer le pilotage de la performance (Gervais⁸⁰⁷ et Davila⁸⁰⁸) ; ainsi, selon Bouquin et Pesqueux⁸⁰⁹, dans les années 80, la gestion de la qualité se développe et introduit des indicateurs « qualitatifs », puis se développent des réflexions sur la comparaison entre les tableaux de bord (Malo⁸¹⁰) et les systèmes de reporting qui sont plus centrés sur les performances financières. Ceci permet une vision des processus différente de celle par centres de responsabilité. Kaplan^{811, 812} à travers le concept de « Balance scorecard », propose une cartographie des éléments contribuant à l'origine de la performance dans l'entreprise. Pour Solle⁸¹³, les procédures de contrôle de gestion sont établies par une hiérarchie qui prédétermine le cadre d'actions. Dans le cas où l'environnement ne serait pas stable et prédictible, les procédures prévoient des mesures correctives qui permettent de rétablir la situation sous contrôle. Bollecker^{814,815} met en exergue que dans la littérature, la détection et l'analyse des écarts se fait de façon « arithmétique » dégageant des écarts négatifs qui permettent de connaître les causes de ces écarts par l'apprentissage (Bescos et alii⁸¹⁶ ; Sponem, Chatelain-Ponroy et Pezet⁸¹⁷). Toutefois pour Garvin⁸¹⁸, les entreprises doivent également analyser leur succès et en tirer des enseignements (Berland⁸¹⁹). Ainsi, pour Simons⁸²⁰, des écarts positifs naissent de nouvelles opportunités.

⁸⁰⁷ Gervais M., *Animation et gestion budgétaire*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009, p.30.

⁸⁰⁸ Davila A., Foster G., *Management control system in early stage startup companies*, The accounting review, 2007, vol 82, N°4, pp 907-938.

⁸⁰⁹ Bouquin H., Pesqueux Y., *Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline*, Les vingt ans de l'AFC, mai 1999.

⁸¹⁰ Malo J-L., *Tableaux de bord*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009. p.1323.

⁸¹¹ Kaplan R.S., Norton D.P., *Translating strategy into action : the balanced scorecard*, Boston, Harvard Business School Press, 1996, 321p, traduction française *Le tableau de bord prospectif*, Editions d'Organisation.

⁸¹² Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategy maps converting intangible assets into tangible outcomes*, Harvard business school press, 2004.

⁸¹³ Solle G., *Concilier autonomie et contrôle : l'apport de l'ABC*, Actes de l'AFC Metz, 2001 pp. 1039-1061.

⁸¹⁴ Bollecker M., *Suivi des réalisations en contrôle de gestion et apprentissage organisationnel*, Cahier de recherche N°2000-02, 2000.

⁸¹⁵ Bollecker M., Niglis P., *L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : Une étude du rôle des contrôleurs de gestion comptabilité-contrôle-audit*, tome 15, volume 1, juin 2009, p.144.

⁸¹⁶ Bescos P.L. et alii., *Contrôle de gestion et Management*, Montchrestien 1995.

⁸¹⁷ Sponem S., Chatelain-Ponroy S., Pezet A., *La construction des budgets et le système budgétaire* in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.274.

⁸¹⁸ Garvin D., *Construire une organisation intelligente*, Harvard l'Expansion, Automne 1993 pp.53-64.

⁸¹⁹ Berland N., *Contrôleurs de gestion et managers : les conditions d'une coopération efficace*, Echanges, n°239, 2007, pp.30-31

⁸²⁰ Simons R., *Levers of control*, Boston, Harvard business school press 1995.

L'analyse de nos terrains d'observation scientifique montre le développement d'indicateurs qualitatifs dans les tableaux de bord de pilotage socio-économique. Quant à l'analyse des écarts et au calcul du coût-valeur des activités, ils se situent bien dans la notion d'apprentissage et l'émergence de nouvelles opportunités mises en évidence dans la littérature (Bollecker⁸²¹, Bescos et alii⁸²², Garvin⁸²³, Simons⁸²⁴). A titre d'exemple, l'évaluation de la conversion des coûts-performances cachés en valeur ajoutée dans le premier cas Etablissement belge de santé a permis de mettre en évidence le coût des erreurs de facturation d'hospitalisation. Ainsi, cinq personnes de l'accueil de l'hospitalisation et la coordinatrice de l'hospitalisation passent 1,5 heure par jour à vérifier les erreurs de facturation durant 10 jours par mois, et ce tous les mois. Ceci valorisé à la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, constitue le coût des erreurs de facturation et permet de cibler des actions correctives.

En ce qui concerne le cinquième cas entreprise d'électricité industrielle, le calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, qui est un indicateur de la performance économique de l'entreprise utilisé dans le suivi des projets et le calcul des devis, permet d'élaborer des projets en connaissance des coûts et de la création de potentiel. Dans cette structure, le pilotage de la performance s'est effectué par exemple, par un graphique indiquant les résultats réels de l'année n avec la courbe du budget de l'année n+1, suivi mensuellement, pour voir la tendance des deux courbes et pouvoir corriger avant la fin de l'année. Il s'agit donc de l'amélioration de la gestion de l'année en cours et du budget également. En outre, le pilotage de la rentabilité des activités est sensé assurer un contrôle mensuel du suivi de l'activité par le rapprochement des temps engagés de ceux budgétés, du taux d'avancement et par une réactualisation des produits restant à réaliser.

Dans le quatrième cas Mutualité d'assurance maladie, le calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, effectué dès le début de la démarche, fournit un important nombre d'informations. Son calcul est une mission dédiée au contrôleur de gestion, puisqu'il est nécessaire de compiler les informations financières. Ce calcul sert régulièrement de référentiel entre les différents acteurs pour mesurer la rentabilité de l'entreprise.

Dans le premier cas, la balance socio-économique qui permet de chiffrer les impacts économiques des projets d'investissement matériel ou immatériel, est un outil précieux de décision de renouvellement d'un photocopieur, puisqu'outre l'estimation du coût que va engendrer cet investissement, elle évalue les améliorations en terme de gains de temps, d'amélioration des fonctionnalités, de réduction des dysfonctionnements. Nous retrouvons là, la notion d'outil « SIOFHIS » développée précédemment pour le pilotage de la performance. Cette balance socio-économique peut également être effectuée pour une activité immatérielle, telle qu'une formation informatique interne à l'organisme. Ainsi, l'analyse de cette balance économique permet de décider s'il est utile de réaliser cette formation et sous quelle forme.

⁸²¹ Bollecker op.cit., N°2000-02, 2000.

⁸²² Bescos P.L. et alii op cit., 1995.

⁸²³ Garvin D., op cit., Automne 1993.

⁸²⁴ Simons R., op cit., 1995.

Toutefois, dans cet organisme, le repérage des surcharges dans les comptes de la classe 6, n'a pas encore été réalisé. Ainsi, à titre d'exemple, il manque l'identification des fournitures administratives consommées, à la suite d'un travail effectué de nouveau, suite à un dysfonctionnement.

La contribution de nos résultats sur la question de l'impact des outils sur le rôle du contrôleur de gestion, peut ainsi se résumer dans le tableau suivant :

Tableau 20 : Impact des outils sur le rôle du contrôleur de gestion

Thèmes	Résultats	Convergences entre la littérature et nos résultats	Spécificités de nos résultats
Impact des outils sur le rôle du contrôleur de gestion		- L'aspect instrumental et technique fait partie intégrante de la fonction du contrôleur de gestion (Durand).	- Le contrôleur de gestion est un fonctionnel au service des opérationnels.
Les outils de pilotage de la performance		- Les indicateurs qualitatifs, atouts complémentaires des tableaux de bord de pilotage (Bouquin et Pesqueux, Malo). - La notion d'apprentissage comme support au calcul et à l'analyse des coûts et de la création de potentiel (Bollecker, Bescos et alii, Garvin et Simons).	- Les concepts de coûts-performances cachés, de contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, de balance socio-économique, de grille de compétences, de portefeuille de produits, de tableau de bord de pilotage socio-économique sont des outils de pilotage de la performance qui ont vocation à favoriser le rapprochement entre le contrôleur de gestion et les opérationnels.

CONCLUSION DU CHAPITRE 8

La littérature a mis en évidence **quatre types d'évolution du contrôle de gestion** : l'évolution vers un **contrôle de gestion stratégique**, l'intégration de la **dimension sociale et comportementale** dans le contrôle de gestion, **l'évolution du système d'information du contrôle de gestion** et le **calcul des coûts et des budgets** qui ont toutes été démontrées empiriquement.

L'analyse du degré de partage de la fonction entre spécialiste et opérationnel a montré que les résultats empiriques de notre travail de recherche s'inscrivent dans la ligne de pensée de la littérature en la matière, puisqu'ils montrent : une véritable décentralisation des outils de contrôle dans les unités opérationnelles qui renforcent l'interaction et la coopération entre les opérationnels et le contrôleur de gestion, ainsi que le renforcement du rôle du contrôleur de gestion. Toutefois, concernant les problèmes liés à la décentralisation mis en évidence dans la littérature, le contrôle de gestion socio-économique, propose les concepts de décentralisation synchronisée et de délégation concertée pour répondre au premier problème de la coordination globale. Puis, concernant le deuxième problème lié au manque de volonté des opérationnels pour réaliser ces opérations, l'observation de nos terrains d'expérimentation, nous conduisent à une conclusion différente car nous avons constaté au contraire, une volonté de la part des opérationnels pour réaliser ces opérations de contrôle de gestion, du fait que c'est un système qui délègue les compétences de contrôle de gestion, tout en responsabilisant les opérationnels.

Concernant les rôles des fonctionnels et des opérationnels, le contrôle de gestion, complète la littérature, puisqu'il nécessite que les opérationnels participent à la mise en œuvre des projets liés aux systèmes de contrôle des activités, et qu'il favorise la coopération du contrôleur de gestion et des opérationnels, dans les études économiques, par l'établissement de balances économiques de projet. Dans le système de contrôle de gestion socio-économique, ce ne sont pas les acteurs opérationnels non spécialistes qui effectuent le tri des données, la classification dans la nomenclature et l'analyse poussée des données, mais le contrôleur de gestion fonctionnel. Il existe donc un partage de la fonction contrôle de gestion entre le contrôleur de gestion fonctionnel et les auto-contrôleurs de gestion décentralisés.

L'étude des relations interpersonnelles entre le contrôleur de gestion et les opérationnels a mis en évidence que les contrôleurs de gestion ont pâti de l'image négative du contrôle de gestion, encore ressenti comme un moyen de surveillance et de répression. C'est par conséquent leur comportement et les outils qu'ils proposent, qui ont un rôle clé, dans la qualité des relations entretenues avec les opérationnels et la réussite dans l'implantation du système de contrôle. La co-réalisation du contrôle afin d'améliorer l'efficacité du processus

pilotage/apprentissage des unités opérationnelles, est démontrée empiriquement, notamment, afin d'éviter l'instrumentalisation des outils de contrôle de gestion socio-économique.

En outre, dans ce système, le contrôle de gestion socio-économique a développé des notions telles que : la confiance, l'équipe, les dispositifs de coordination, dont le terme de concertation est un terme supplémentaire mis en évidence empiriquement ; ainsi que l'apprentissage organisationnel, par le fait que le contrôle de gestion identifie les difficultés rencontrées lors de la mise en place du management socio-économique, qu'il permet son extension par sa collecte de suggestions et en améliore l'efficacité.

D'autres notions sont abordées comme celle d'autonomie des auto-contrôleurs de gestion, dans laquelle il s'agit de sensibiliser progressivement tous les acteurs à la dimension économique de leurs pratiques professionnelles, afin que chacun opère une première fonction d'auto-contrôle de gestion.

La responsabilisation des auto-contrôleurs de gestion est un autre résultat important, tel que notamment par la mise en place d'un système de rémunération complémentaire, le **contrat d'activité périodiquement négociable**, qui formalise les objectifs prioritaires et les moyens mis à disposition, pour chaque acteur, au travers d'un dialogue semestriel personnalisé avec le supérieur, sur l'atteinte des objectifs.

Ceci nous a conduit à analyser les conditions de coopération entre contrôleur de gestion et auto-contrôleurs et les différentes formes de coopération. Notre travail de recherche a mis en évidence une certaine solidarité, une fiabilisation partagée puisque le contrôle de gestion socio-économique souhaite créer un véritable lien social dans l'entreprise. Quant aux formes de coopération, deux ont été mises en évidence : la **coopération budgétaire et la coopération stratégique**.

Dans tous nos terrains d'observation scientifique, l'instauration d'une réelle cohésion s'est effectuée, qui s'exprime à travers une vue commune, des objectifs globaux et une meilleure intégration des activités des différents acteurs.

Le rôle de formateur du contrôleur de gestion est prépondérant dans ce type de contrôle de gestion, de ce fait, le contrôleur de gestion doit être crédible.

L'évolution du contrôle de gestion entraîne une nouvelle logique des relations clients-fournisseurs intra entreprise au moyen de l'accroissement des dispositifs de communication-coordination-concertation verticaux et transversaux.

En ce qui concerne la gestion budgétaire, les résultats de notre recherche ne se situent pas dans la même ligne de pensée que Jordan, puisque le contrôle de gestion socio-économique que nous avons expérimenté, propose un mode d'élaboration des budgets qui est participatif et transversal

L'analyse de nos différents terrains d'observation scientifique, met en évidence les trois rôles de Chiapello⁸²⁵ (technicien, consultant-évaluateur et conseiller) avec toutefois, un rôle supplémentaire, celui de fédérateur des auto-contrôleurs de gestion.

En termes d'aide à la prise de décision notre travail de recherche se situe dans la même ligne de pensée que De Rongé et Levant⁸²⁶, ainsi que Löning et Pesqueux⁸²⁷, puisque tous nos terrains d'observation scientifique montrent que le contrôleur de gestion fournit des chiffres et des études pour justifier les choix du décideur, fournit de l'information, mais aussi, aide à remettre en question les raisonnements, les certitudes et postulats du décideur par notamment, l'établissement conjoint, des balances économiques de projet.

Notre travail fait apparaître que la décentralisation du contrôle de gestion par le biais de la mise en place d'outils de planification opérationnelle, permet d'améliorer la qualité de la prise de décision à tous les niveaux de l'entreprise. Le calcul de coût-valeur des activités permet également d'améliorer la prise de décisions, puisqu'il facilite la redéfinition des orientations du plan d'actions prioritaires général de l'organisation.

Les balances économiques sont également des outils précieux pour améliorer la prise de décision en matière d'investissement matériel et immatériel. L'aide à la prise de décision a été analysée sous trois angles : le contrôleur de gestion et la révision comptable, le contrôleur de gestion et la comptabilisation de l'immatériel, ainsi que le contrôleur de gestion et la comptabilité par activité, qui a conduit à la comparaison entre le contrôle de gestion socio-économique et la méthode ABB-ABC, dont la conclusion est que le contrôle de gestion socio-économique est philosophiquement proche de la méthode ABC, mais la coexistence des deux méthodes est incompatible.

En ce qui concerne l'impact des outils sur le rôle du contrôleur de gestion, les résultats de nos différents terrains d'observation scientifique montre que **la relation outils-rôle du contrôleur de gestion est réciproque** c'est-à-dire que le contrôleur de gestion a un impact sur les outils qu'il utilise et l'implantation d'outils et de techniques de contrôle de gestion socio-économique modifie à son tour, le rôle du contrôleur de gestion.

⁸²⁵ Chiapello op. cit., 1990.

⁸²⁶ De Rongé Y., Levant Y., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.209.

⁸²⁷ Löning H., Pesqueux Y., op cit., 1998.

CONCLUSION

Nous avons mis **en évidence**, des pratiques **évolutives du contrôle de gestion**, lorsque, face à des environnements instables, les pratiques s'avèrent inadaptées. **Quatre types d'évolution** ont été mis en évidence : 1) le **passage à un contrôle de gestion stratégique** caractérisé par une certaine décentralisation, 2) un **contrôle de gestion** qui **intègre** davantage la **dimension sociale et comportementale**, ce qui influence le **système d'information** sur lequel il repose, 3) le **système de calcul des coûts, et 4) les budgets** qui considèrent l'existence de biais humains lors de leur élaboration. Naissent ainsi, les notions de **budgets transversaux** et de **renovation de l'information**, notamment celle de la comptabilité, afin qu'elle permette mieux la mesure de la performance des organisations non seulement à court terme, mais à moyen et long termes.

Dans ce contexte, la fonction de contrôle de gestion, devient alors un système d'autocontrôle de gestion décentralisé. Le métier **du contrôleur de gestion** a également évolué tant vis-à-vis de **l'utilisation d'outils de contrôle de gestion**, notamment ceux de gestion des activités qui intègrent davantage la dimension humaine, que des **relations interpersonnelles**, qui se développent rapidement et qu'il est nécessaire de fédérer pour assurer la réalisation des objectifs généraux stratégiques de l'organisation.

Cette recherche nous a permis de défendre l'hypothèse centrale suivante :

L'évolution du rôle du contrôleur de gestion vers une fonction de **conseiller, de médiateur** et **d'animateur auprès** de la **Direction générale et des acteurs opérationnels permet d'améliorer** la **qualité des relations internes**, de la **coopération opérationnels-fonctionnels** et **l'utilisation des outils de contrôle de gestion dans les entreprises** et **notamment** celles de **prestations de services**, dans l'objectif **d'améliorer** le pilotage de leurs **performances économiques**.

Pour cela, nous avons utilisé deux méthodologies : l'auto-observation et la recherche-intervention. L'auto-observation a été utilisée pour analyser notre propre métier, mais « l'opportunisme méthodique » au sens de Girin⁸²⁸ nous a permis d'utiliser également une autre méthode qui est celle de la recherche-intervention. Cette dernière a succédé à l'auto-observation, en application du principe énoncé par David, selon lequel le chercheur peut faire suivre la phase d'observation d'une démarche de recherche-intervention afin de gérer de « manière simultanée formalisation et contextualisation de la nouveauté. » Le « terrain » a donc, dans ce type de recherche, un statut enrichi par rapport à des démarches d'observation « classiques ». « **Le terrain constitue au contraire un lieu d'émergence de la connaissance pratique et de la théorie.** »⁸²⁹

⁸²⁸ Girin J. Communication à la journée d'étude la recherche-action en action et en question, AFCET, Collège de systémique, École Centrale de Paris, 10 mars 1989

⁸²⁹ David A., 2000, op. cit. p. 20.

Les **résultats** obtenus exposés plus loin, sont issus d'une **recherche-intervention** couplée à une **auto-observation** de **neuf ans** menée **dans** notre **propre service** dans un organisme de recherche-développement, en tant que contrôleur de gestion ayant **mis en place** un **système** de **contrôle de gestion des activités plus proche des opérationnels**. Ces premiers **résultats** sont **complétés** par ceux d'une **recherche-intervention** menée dans **six entreprises** de **deux secteurs d'activité et de tailles différents** :

- dans le **secteur des services** : une organisation de 4000 personnes dans le secteur du conseil et de la formation, trois de respectivement 133, 250 et 710 personnes dans celui de la santé, et une de 660 personnes dans celui de la sécurité électronique.

- dans le **secteur de l'industrie** : une entreprise de 280 personnes dans l'électricité industrielle.

Les **outils étudiés sont des outils de contrôle de gestion socio-économique conçus et utilisés** tels que les balances économiques de projets d'activités immatérielles, le calcul du coût complet d'activités, le pilotage de ces dernières par le biais d'un indicateur de « contribution horaire à la valeur ajoutée sur charges variables ». Nous avons par ailleurs, **examiné** le **développement** du **couplage entre contrôle de gestion et stratégie**, dans un **contexte d'évolution des relations interpersonnelles** entre le **contrôleur de gestion** et les **acteurs opérationnels hiérarchiques et non hiérarchiques**.

Le mode opératoire d'élaboration des matériaux de recherche empirique s'est effectué selon deux logiques : déductive et inductive. Ces deux logiques nous ont permis, à partir de l'analyse de nos deux cas principaux cas 1 et cas 2, de dégager des principes de deux ordres : des principes génériques généralisables à toutes les organisations notamment à nos cinq mini-cas ; et des principes génériques spécifiques à une entreprise compte tenu de sa problématique. Ces principes sont généralisables à des organisations qui ont des problématiques similaires.

Nous avons **fondé notre travail de recherche** sur le modèle du contrôle de gestion socio-économique qui comporte différents composants : l'évaluation des activités au moyen du modèle de coût-valeur des activités, un modèle de contrôle de gestion couplé à des outils de gestion du temps, ses conséquences sur la préparation budgétaire, des outils du management socio-économique, ainsi qu'un calcul rénové du retour sur investissement de l'investissement incorporel. Dans ce modèle, les outils certes primordiaux prennent leur sens dans une mise en valeur du facteur humain, car tout outil prend sens lorsqu'il est compris et utilisé à bon escient.

Le modèle du contrôle de gestion socio-économique permet également une analyse du partage de la fonction de contrôle de gestion entre spécialistes et opérationnels. En effet, quatre rôles sont alors dévolus au contrôleur de gestion : celui d'**authentification** des informations dans lequel le spécialiste donne son avis sur la pertinence des impacts financiers et se porte garant vis-à-vis des décideurs ; celui de **formation et d'assistance** à la demande des utilisateurs ; Celui de **vigilance économique** permanente et périodique **et celui de conseil en gestion économique**, en proposant et recommandant des actions pour atteindre les résultats prévus et pour recycler les coûts cachés, recommander des indicateurs pour piloter les plans d'actions prioritaires, les investissements, et les recyclages de coûts cachés. En outre, le contrôleur de gestion a pour rôle

dans le processus d'implantation du contrôle de gestion socio-économique, de convaincre les opérationnels, de faire valider la mesure des coûts cachés en donnant au contrôle de gestion un rôle de synchronisation dans la décentralisation, et une fonction de conservation du patrimoine d'informations économiques (base de données) et de normaliser les indicateurs, c'est-à-dire en leur donnant une certaine lisibilité.

Ce modèle permet de tendre vers une compatibilité entre système d'informations financières, méthodes de « reporting » fiscal et reporting vis-à-vis de l'actionnaire ; il permet de convaincre les responsables opérationnels de l'utilité de présenter un reporting utilisant les mêmes informations que le système de pilotage, et induit donc un changement dans le **rôle des opérationnels** qui se traduit par une évaluation régulière à tous les niveaux hiérarchiques, des décisions de pilotage, de la concertation hiérarchique et de la tenue des tableaux de bord de pilotage.

Cette approche mène donc à une nouvelle organisation de l'entreprise de type matriciel puisque chaque personne a un supérieur hiérarchique (ligne verticale) et un ou plusieurs responsables d'activité (ligne horizontale) dont les rôles s'imbriquent.

Au début de notre recherche deux questions se sont posées : le **contrôleur de gestion** entretient-il des relations plus étroites avec les **responsables et les acteurs opérationnels** ? Ce rapprochement lui **permet-il** de **respecter** leur **autonomie** tout en **orientant** leurs **comportements dans** le **sens** de la **stratégie** de l'entreprise ? L'exposé de nos résultats ci-après nous permet de répondre par l'affirmative à ces deux questions, tout en mettant en évidence certaines limites à ces nouvelles pratiques.

➤ RESULTATS

Nous avons étudié le rôle du contrôleur de gestion sous trois angles : **l'utilisation et la conception d'outils de contrôle de gestion**, sa **contribution** à la **mise en place** d'un **contrôle de gestion plus proche** des **opérationnels** et l'étude de ses **relations interpersonnelles** avec les **opérationnels**. Nous exposons dans **un premier temps** les principaux résultats obtenus dans les 7 cas, ce qui nous donne une vision « verticale » de ces résultats puis, dans un deuxième temps nous les confrontons à ceux issus de la littérature selon 4 thèmes, ce qui nous donne une lecture « horizontale » de nos résultats.

Cas de l'organisme de recherche-développement

Dans ce premier cas, nous avons analysé le degré d'implantation du modèle de coût-valeur des activités, l'évolution du processus de décision, l'évolution des comportements des différentes catégories d'acteurs et celle du rôle du contrôleur de gestion. Les résultats obtenus sont les suivants :

- La mise en place d'un contrôle de gestion s'appuyant sur la gestion des temps est un défi important ; les responsables d'activités, les responsables hiérarchiques et le contrôleur de gestion consacrent un temps important à convaincre et inciter les acteurs à déclarer leurs temps dans la base de données dans un premier temps, puis, à ce que ceci soit effectué de façon pertinente sur les lignes de la nomenclature.

- Le fait que ce type de contrôle de gestion place l'acteur au cœur du système nécessite par conséquent, une importante part de gestion des comportements des différents acteurs, et une meilleure identification des rôles des acteurs dont celui du contrôleur de gestion que nous résumons ici : Le contrôleur de gestion est un cadre fonctionnel au service des contrôleurs de gestion décentralisés, ce qui le rend moins isolé dans l'entreprise.

Le contrôleur de gestion développe différents rôles, tels que celui d'authentification puisqu'en tant que spécialiste, il émet son avis sur la pertinence des résultats financiers transmis par les auto-contrôleurs de gestion, de **formation** et d'**assistance** auprès des opérationnels en fonction des besoins, **d'aide à la synthèse des informations** et à la **présentation** des **indicateurs** dans les instances de pilotage, de **support à la recherche de pistes d'actions** avec les acteurs opérationnels. En outre, par le calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, il endosse un rôle de **vigilance économique** en proposant des actions d'amélioration de la valeur ajoutée, en validant les indicateurs utilisés, en évaluant certains objectifs, en conseillant lors de la mise en place de tableaux de bord de pilotage, ainsi que dans l'alimentation en indicateurs quantitatifs, qualitatifs et financiers, du tableau de bord du dirigeant. Pour ce faire, il a pour mission de convaincre les opérationnels de participer au processus de contrôle de gestion socio-économique, mais également de les sensibiliser à la dimension économique de leur pratique professionnelle.

Cas de l'organisme de services aux particuliers et aux entreprises en matière d'emploi

Dans cet organisme, la mise en œuvre intégrale du modèle de contrôle de gestion socio-économique a été réalisée, c'est à dire : la création d'une nomenclature d'activités, une saisie permanente des temps, une valorisation des temps à la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables, l'identification des charges variables mécaniques et stratégiques associées à chaque activité ainsi que le calcul du coût-valeur de certaines activités.

La sensibilisation des managers à la performance économique a été effectuée par la formation de tous les cadres, soit environ 350 personnes, aux concepts et outils du contrôle de gestion socio-économique, à l'évaluation économique des projets d'amélioration, et à la conversion de certains coûts cachés en valeur ajoutée.

Nous avons mis en évidence dans ce deuxième cas, l'importance de la **fiabilisation partagée** des informations du contrôle de gestion socio-économique. Pour ce faire, la stratégie de mise en œuvre du contrôle de gestion socio-économique a consisté à implanter des outils pour prévoir et organiser

les activités, puis, le calcul des coûts de revient des activités de façon à mieux maîtriser les utilisations des ressources pour la sécurité économique de l'organisme. Cette deuxième phase dans cet organisme est intervenue lorsque la tutelle a commencé à solliciter des indicateurs d'impacts. En effet, lorsqu'il existe une menace financière, les acteurs appréhendent mieux l'intérêt d'utiliser le contrôle de gestion socio-économique pour mieux connaître la rentabilité potentielle des activités réalisées.

La difficulté dans cette mise en place est de pérenniser le système car pendant longtemps les acteurs de cet organisme ont abordé ce système sous sa dimension technique. Puis, grâce à la **décentralisation synchronisée du contrôle de gestion et la délégation concertée**, les acteurs ont pris conscience de l'importance de développer la coopération verticale pour aider leurs collègues à orienter leurs projets et par là-même, développer la performance globale de l'organisme. Il s'agit donc **d'avantage d'un processus collectif d'apprentissage et de sensibilisation à la gestion que d'un processus technique**.

En outre, nous avons montré dans ce deuxième cas que le contrôle de gestion socio-économique se confond alors avec la notion d'audit interne puisque dans cet organisme il y a eu très rapidement un rapprochement entre le contrôleur de gestion et la personne responsable du service d'audit interne.

L'enjeu et les spécificités du contrôle de gestion socio-économique que représente le rapprochement des opérationnels et des contrôleurs de gestion, au moyen du concept d'auto contrôle de gestion, ont été mis en évidence dans ce cas d'expérimentation.

Les résultats de cette expérimentation mettent en évidence les rôles complémentaires de la hiérarchie opérationnelle et du contrôle de gestion, puisque ce système met en lumière les comportements des acteurs qui évoluent.

Les relations interpersonnelles entre le contrôleur de gestion et les opérationnels sont essentielles pour éviter l'instrumentalisation des outils de contrôle de gestion socio-économique et le contrôleur de gestion développe ainsi un rôle important d'animation et de vérification de la qualité de l'utilisation de ces outils.

Les cinq autres cas

Premier cas : Etablissement belge de santé : Les principaux résultats observés dans cette évaluation sont la mise en place de plans d'actions prioritaires, de grilles de compétences dans tous les services, ainsi que de nouvelles pratiques de gestion du temps. La gestion du temps a été améliorée par l'utilisation de fiches d'ordonnancement par opération et d'outils de gestion du temps, comme les grilles d'auto-analyse du temps. Cela a constitué un terreau favorable au développement d'une planification et une programmation progressive des activités. En matière de couplage stratégie-budget et stratégie-contrôle de gestion, une amélioration de la mise en œuvre stratégique est notable. L'évaluation de la conversion des coûts-performances cachés en valeur

ajoutée a mis en évidence un montant significatif de ces conversions (ex : conversion de coûts cachés de 14 500€ par personne et par an dans le service maternité).

Deuxième cas : Etablissement d'accueil pour personnes handicapées en difficulté : Les principaux résultats observés dans cette évaluation sont la mise en place d'outils de contrôle de gestion socio-économique **favorisant le partage de la fonction contrôle de gestion**. La gestion du temps a été améliorée par l'établissement de plannings de travail concertés par équipes, l'établissement de fiches d'ordonnancement par opération pour la réalisation des activités, ainsi que la réalisation de manuels de formation, notamment aux outils de contrôle de gestion.

L'analyse économique de l'établissement est favorisée par la mise en place d'indicateurs de tableaux de bord de pilotage quantitatifs et qualitatifs, ainsi que le calcul régulier depuis six ans de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables qui est notamment utilisé pour l'analyse de l'évolution des indicateurs sociaux.

La **mise en œuvre stratégique** a été améliorée par la clarification du projet stratégique des établissements, opérationnalisée par un plan d'actions stratégiques internes-externes et des plans d'actions prioritaires semestriels et davantage couplée au contrôle de gestion.

Troisième cas : Entreprise de télésurveillance électronique : Les principaux résultats observés dans cette évaluation sont la mise en place d'outils de contrôle de gestion socio-économique **favorisant le partage de la fonction contrôle de gestion**, notamment par le développement des formations systématiques, dès le lancement de projet et l'établissement de balances socio-économiques de projet. Une véritable **sensibilisation des commerciaux à la vie économique de leur entreprise** a été réalisée et **l'analyse généralisée des dysfonctionnements** a favorisé l'amélioration du pilotage des managers. En outre, il existe désormais une meilleure diffusion de l'exécution budgétaire auprès de tous les managers entraînant ainsi une plus grande transparence de l'information économique. Toutefois certains résultats demeurent mitigés. Ainsi, l'analyse des procès-verbaux de temps du service technique ne permet pas de connaître la rentabilité des heures passées. De plus, cette analyse des temps n'existe pas dans le service commercial, qui fut le service pilote de la recherche-intervention.

Quatrième cas : Mutualité d'assurance maladie : Nous avons constaté qu'une réelle **amélioration de la productivité des services** de l'organisme s'est dégagée. Toutefois, la mise en place du management socio-économique, le développement du contrôle interne et du contrôle de gestion, n'ont pas encore permis une implication forte de l'ensemble des chefs de service. En effet, les procédures d'élaboration des indicateurs et les préparations aux différents audits se concentrent encore trop au niveau du service de contrôle de gestion, au lieu d'être déléguées aux services concernés. La personnalité du contrôleur de gestion est probablement en cause, par sa

tendance à conserver ces activités plutôt que les déléguer. Ceci constitue une limite de l'action du contrôleur de gestion dont la mission est d'accompagner et de piloter les acteurs opérationnels.

Cinquième cas : Entreprise d'électricité industrielle : Après seize années de recherche-intervention, d'observation dans cette entreprise, un problème subsiste, celui de l'opacité en termes de rentabilité. En effet, d'importantes fluctuations de la rentabilité sont encore observées, du fait que l'essentiel de la valeur ajoutée et du résultat se situe dans des activités de projet qui sont des activités de service auprès de grands groupes industriels. Ceci était très accentué avant la mise en place des outils de contrôle de gestion socio-économique. A titre d'exemple, le résultat d'un projet n'était connu que lorsque ce projet était terminé. Très souvent, il engendrait de mauvaises surprises car jusque là le reporting avait laissé penser que ces activités étaient rentables. Le système de coût-valeur des activités qui se met en place actuellement devrait assurer une meilleure fiabilité des mesures de reporting et de pilotage, pour éviter les surtemps et les surcoûts, alors que l'entreprise possède depuis les années 2000, des outils de déclaration des temps, à la différence de nombreuses entreprises. L'entreprise progresse grâce au rôle important des intervenants internes qui contribuent à améliorer la fiabilité des temps durant le processus d'un projet jusqu'à sa clôture, car ce manque de fiabilité pèse sur les délais. Une autre particularité liée à l'activité de l'entreprise est qu'une partie de ses acteurs travaille dans les entreprises clientes. De ce fait un certain nombre de prestations sont réalisées chez les clients pour leurs besoins sans être identifiées, ni par conséquent, facturées.

La synthèse des 7 cas fait apparaître des résultats convergents notamment : l'amélioration de la transversalité (7/7), du mode de management (4/7), de la planification des effectifs (4/7), de la politique de formation (3/7), du couplage stratégie-budget (6/7), du pilotage des activités (3/7), de la sensibilité des acteurs à l'économique(5/7) ainsi que de l'efficacité (5/7).

Nous confrontons maintenant les résultats mis en évidence ci-dessus avec ceux issus de la littérature que nous avons analysés:

L'analyse du degré de partage de la fonction entre spécialiste et opérationnel a montré que les résultats empiriques de notre travail de recherche s'inscrivent dans la ligne de pensée de la littérature en la matière, puisqu'ils montrent : une véritable décentralisation des outils de contrôle dans les unités opérationnelles qui renforcent l'interaction et la coopération entre les opérationnels et le contrôleur de gestion, ainsi que le renforcement du rôle du contrôleur de gestion. Toutefois, au regard des problèmes liés à la décentralisation mis en évidence dans la littérature, le contrôle de gestion socio-économique impulse des pratiques de décentralisation synchronisée et de délégation concertée, pour répondre au premier problème de la coordination globale. Face au deuxième problème lié au manque de volonté des opérationnels pour réaliser ces opérations, l'observation de nos terrains d'expérimentation nous conduit à une conclusion différente car nous avons constaté au contraire, une volonté de la part des opérationnels de réaliser ces opérations de

contrôle de gestion, du fait que c'est un système qui délègue les compétences de contrôle de gestion, tout en responsabilisant les opérationnels.

Concernant les rôles respectifs des fonctionnels et des opérationnels, l'expérimentation du contrôle de gestion fournit des résultats qui complètent la littérature. En effet, ce type de contrôle de gestion nécessite que les opérationnels participent à la mise en œuvre des projets liés aux systèmes de contrôle des activités, il favorise la coopération du contrôleur de gestion et des opérationnels, dans les études économiques, par l'établissement de balances économiques de projet. Dans un système de contrôle de gestion socio-économique, ce ne sont pas les acteurs opérationnels non spécialistes qui effectuent le tri des données, la classification dans la nomenclature et l'analyse poussée des données, mais le contrôleur de gestion fonctionnel. Il existe donc un partage de la fonction contrôle de gestion entre le contrôleur de gestion fonctionnel et les auto-contrôleurs de gestion décentralisés.

L'étude des relations interpersonnelles entre le contrôleur de gestion et les opérationnels, a mis en évidence que les contrôleurs de gestion ont pâti de l'image négative du contrôle de gestion largement perçu comme un moyen de surveillance et de répression. C'est par conséquent leur comportement et les outils qu'ils proposent, qui ont un rôle clé, dans la qualité des relations entretenues avec les opérationnels et la réussite dans l'implantation du système de contrôle. La co-réalisation du contrôle afin d'améliorer l'efficacité du processus pilotage/apprentissage des unités opérationnelles, est démontrée empiriquement, notamment, pour éviter l'instrumentalisation des outils de contrôle de gestion socio-économique.

En outre, l'implantation du contrôle de gestion socio-économique a développé des pratiques telles que : la confiance, l'équipe, les dispositifs de coordination, dont le terme de concertation est un terme supplémentaire mis en évidence empiriquement, ainsi que l'apprentissage organisationnel, par le fait que le contrôle de gestion identifie les difficultés rencontrées lors de la mise en place du management socio-économique, qu'il permet son extension par sa collecte de suggestions et en améliore l'efficacité.

D'autres notions sont abordées comme celle d'autonomie des auto-contrôleurs de gestion, dans laquelle il s'agit de sensibiliser progressivement tous les acteurs à la dimension économique de leurs pratiques professionnelles, afin que chacun opère une première fonction d'auto-contrôle de gestion.

La responsabilisation des auto-contrôleurs de gestion est un autre résultat important, notamment par la mise en place d'un système de rémunération complémentaire, appelé le **contrat d'activités périodiquement négociable**, qui formalise les objectifs prioritaires et les moyens mis à disposition pour chaque acteur, au travers d'un dialogue semestriel personnalisé avec le supérieur, sur l'atteinte des objectifs.

Ceci nous a conduit à analyser les conditions de coopération entre contrôleur de gestion et auto-contrôleurs et les différentes formes de coopération. Notre travail de recherche a mis en évidence une certaine solidarité, une fiabilisation partagée puisque le contrôle de gestion socio-économique souhaite créer un véritable lien social dans l'entreprise. Quant aux formes de coopération, deux

d'entre elles ont été mises en évidence : la **coopération budgétaire et la coopération stratégique**.

Dans nos différents terrains d'observation scientifique, l'instauration d'une réelle cohésion s'est effectuée, qui s'exprime à travers une vue commune, des objectifs globaux et une meilleure intégration des activités des différents acteurs.

Le rôle de formateur du contrôleur de gestion étant prépondérant dans ce type de contrôle de gestion, le contrôleur de gestion développe alors une certaine crédibilité.

L'évolution du contrôle de gestion entraîne une nouvelle logique des relations clients-fournisseurs intra entreprise au moyen de l'accroissement des dispositifs de communication-coordination-concertation verticaux et transversaux.

En ce qui concerne la gestion budgétaire, les résultats de notre recherche ne se situent pas dans la même ligne de pensée que Jordan, puisque le contrôle de gestion socio-économique que nous avons expérimenté, intègre un mode d'élaboration des budgets participatif et transversal.

L'analyse de nos différents terrains d'observation scientifique, met en évidence les trois rôles de Chiapello⁸³⁰ (technicien, consultant-évaluateur et conseiller) avec toutefois, un rôle supplémentaire, celui de fédérateur des auto-contrôleurs de gestion.

En termes d'aide à la prise de décision notre travail de recherche se situe dans la même ligne de pensée que De Rongé et Levant⁸³¹, ainsi que Löning et Pesqueux⁸³², puisque nos terrains d'observation scientifique montrent que le contrôleur de gestion fournit des chiffres et des études pour justifier les choix du décideur, fournit de l'information, mais aussi, aide à remettre en question les raisonnements, les certitudes et postulats du décideur par notamment, l'établissement conjoint, des balances économiques de projet.

Notre travail fait apparaître que la décentralisation du contrôle de gestion par le biais de la mise en place d'outils de planification opérationnelle, permet d'améliorer la qualité de la prise de décision à tous les niveaux de l'entreprise. Le calcul de coût-valeur des activités permet également d'améliorer la prise de décisions, puisqu'il facilite la redéfinition des orientations du plan d'actions prioritaires général de l'organisation.

Les balances économiques sont également des outils précieux pour améliorer la prise de décision en matière d'investissement matériel et immatériel. L'aide à la prise de décision a été analysée sous trois angles : le contrôleur de gestion et la révision comptable, le contrôleur de gestion et la comptabilisation de l'immatériel, ainsi que le contrôleur de gestion et la comptabilité par activité, qui a conduit à la comparaison entre le contrôle de gestion socio-économique et la méthode ABB-ABC. Nous en concluons que le contrôle de gestion socio-économique est proche de la méthode ABC, mais la coexistence des deux méthodes semble peu compatible.

⁸³⁰ Chiapello op. cit., 1990.

⁸³¹ De Rongé Y., Levant Y., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.209.

⁸³² Löning H., Pesqueux Y., op cit., 1998.

En ce qui concerne l'impact des outils sur le rôle du contrôleur de gestion, les résultats de nos différents terrains d'observation scientifique montrent que **la relation outils-rôle du contrôleur de gestion est réciproque** c'est-à-dire que le contrôleur de gestion a un impact sur les outils qu'il utilise et l'implantation d'outils et de techniques de contrôle de gestion socio-économique modifie à son tour, le rôle du contrôleur de gestion.

Au regard des résultats précédemment exposés, nous considérons avoir démontré dans cette thèse, les hypothèses suivantes :

HP 1.2 Il est possible d'articuler les résultats comptables notamment les soldes intermédiaires de gestion avec les résultats extracomptables pour une meilleure qualité des prises de décisions (ex : factures à parvenir, avances clients)... cette articulation est réalisée par le contrôleur de gestion.

HP 3.1 L'établissement de plans d'actions prioritaires budgétés permet un meilleur couplage stratégie-budget.

HP 4.2 Le contrôle de gestion intégré à tous les métiers de l'entreprise (et non considéré comme c'est souvent le cas comme un pôle totalement à part), permet sa diffusion à tous les niveaux de l'entreprise pour une meilleure maîtrise des coûts internes et externes de la PME.

HP 5.3 la contribution horaire à la valeur ajoutée, qui intègre tous les temps, est un indicateur de pilotage facile à calculer de la performance économique de l'entreprise.

HD 9 Le coût d'obtention d'informations fiables et transparentes de la part des acteurs de l'entreprise est extrêmement élevé. (F-I)

HP 9.1 Dans les PME, le rôle du contrôleur de gestion englobe celui de superviseur de la comptabilité pour qu'il ait une meilleure connaissance de l'économie de l'entreprise et qu'il puisse fiabiliser l'information comptable.

HD 10.1 la cohérence entre contrôle de gestion et choix stratégiques n'est pas souvent réalisée dans les entreprises.

HP 10.2 Le couplage contrôle de gestion et l'analyse stratégique peuvent être effectués par le biais du plan d'actions prioritaires, du plan d'actions budgétées en heures et en euros.

H P 10.3 Le contrôle de gestion devient un instrument de pilotage de la stratégie lorsque les coûts des activités stratégiques et opérationnelles sont mesurés.

HP 11.2 Il est possible d'évaluer les en-cours pour les activités immatérielles.

HP11.3 la balance économique est un outil d'évaluation des activités immatérielles.

HP 15 Le contrôleur de gestion a un rôle d'agent d'intégration où il a une dimension humaine de chef d'équipe, de pédagogue...

HP 16.1BIS Le rôle du contrôleur de gestion est celui de vigilance économique, qui permet de réduire l'incertitude et vérifier que tous les efforts qui sont fournis par les acteurs, convergent vers les objectifs de la stratégie.

HP 17.3 Par délégation du dirigeant, le rôle du contrôleur de gestion est de s'assurer que les prises de décisions des opérationnels sont en adéquation avec les décisions stratégiques.

HP 18 La mise en place du contrôle de gestion socio-économique permet d'articuler le processus budgétaire au processus stratégique.

➤ LES LIMITES DE NOTRE RECHERCHE

Les hypothèses suivantes n'ont été que partiellement validées dans notre thèse :

HP 9.1 Dans les PME le rôle du contrôleur de gestion englobe celui de superviseur de la comptabilité pour qu'il ait une meilleure connaissance de l'économie de l'entreprise.

H E 9.2 Le contrôleur de gestion est perçu par rapport aux pourvoyeurs d'informations comme un consommateur, censeur et non comme une aide fonctionnelle.

HD 10.2 Les contrôleurs de gestion ne valident pas la cohérence entre les informations de contrôle de gestion et les choix stratégiques.

HD 15 Les informations dans les entreprises de services sont diffusées dans toute la structure et ont du mal à circuler de façon efficace.

HE 18 C'est par la décentralisation verticale que les cadres intermédiaires obtiennent plus de pouvoirs mais pas au niveau stratégique.

HD 7 Dans les activités de services, les opérationnels ou les fonctionnels autres que contrôle de gestion ne pratiquent pas d'activité de contrôle de gestion.

HE 12 le contrôleur de gestion rend accessibles en termes de compréhension les données comptables et les exigences du marché.

La première est relative aux terrains d'observation scientifiques qui se situent pour la majorité dans le secteur des services à l'exception d'une seule entreprise industrielle qui comporte une importante part d'ingénierie. Cette entreprise réalise des activités de management de projets plutôt qu'une activité de processus de production de masse.

La deuxième limite peut se résumer ainsi : la problématique du rôle du contrôleur de gestion et de ses relations interpersonnelles est-elle indépendante des outils, c'est-à-dire aurions-nous la même problématique si les outils étudiés avaient été différents ? A titre d'exemple est-ce que l'analyse

des relations interpersonnelles dans le cadre de la mise en place d'un contrôle de gestion de type ABC serait la même que celle mise en évidence dans notre thèse ?

La troisième limite réside dans la notion de temps ; en effet la question demeure de savoir quels sont les impacts de l'outil du contrôle de gestion socio-économique dans le temps, s'ils vont s'accroître ou bien se réduire. Quels sont les résultats dus à la nouveauté du modèle ?

➤ LES PERSPECTIVES

Ces limites nous permettent de dégager des perspectives de recherche, en particulier des expérimentations dans d'autres secteurs d'activité, notamment l'industrie.

L'autre perspective provient de la limite liée aux outils étudiés, il nous paraît opportun de continuer notre recherche en étudiant d'autres outils de contrôle de gestion, notamment ceux proposés par la méthode ABC, afin de mettre en perspective ces résultats avec ceux mis en évidence dans notre thèse.

De plus, nous envisageons dans nos recherches futures, d'étendre l'analyse des relations interpersonnelles du contrôleur de gestion avec les opérationnels, à celles avec la Direction et le reste de l'encadrement.

En outre, nous avons montré, que dans les petites et moyennes entreprises, le rôle du contrôleur de gestion coïncide avec celui de superviseur de la comptabilité pour une meilleure connaissance de l'économie de l'entreprise ; qu'en est-il dans les grandes entreprises où les contrôleurs de gestion n'ont pas ce rôle ? Quelles sont alors les incidences sur les relations interpersonnelles entre contrôleur de gestion et responsable de la comptabilité ?

Une autre perspective de recherche est de poursuivre nos recherches dans le domaine du contrôle de gestion socio-économique et notamment, de nous intéresser à la problématique des impacts de cet outil dans le temps.

BIBLIOGRAPHIE

- Abdel-Khalik A.R. (1994), "*Factors limiting the role of behavioral research in standard setting*", Behavioral research in accounting, vol.6, 1994, p.213-222.
- Abernethy M.A., Brownell P., *The role of budget in organizations facing strategic change: an exploratory study*, Accounting, Organizations and society, 1999, Vol 24, pp. 189-204.
- Abernethy, A.M. Lillis, *The impact of manufacturing flexibility on management control system design*, Accounting, Organizations and Society, 1995, vol 20 N°4 pp. 241-258.
- Adler, P. & Adler, P. (1987). *Membership roles in field research*. Newbury Park : Sage.
- AICPA (1993), "*A special report by the public oversight board*", SEC Practice section.
- Albrecht W.S., Romney M.B., Cherrington D.J., Payne I.R. et Roe A.V. (1982), "*How to Detect and prevent business fraud*", Englewood Cliffs, Prentice-Hall.
- Algoud J-P, *Systémique. Vie et Mort de la Civilisation Occidentale*, éditions L'interdisciplinaire 2002, p. 35.
- Amintas A., *Contrôle de gestion et sociologie des organisations : les règles et les jeux* in Dupuy Y., *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert 1999, pp 173-186.
- Amintas A., *La crise du contrôle de gestion comme crise des savoirs gestionnaires* , dans Faire de la Recherche en contrôle de gestion, Vuibert, 1999, pp.11-21.
- Anderson E., Weitz B., *Determinants of continuity in conventional industrial channel dyads*, Marketing Science, 1989, Vol 8(4), pp. 310-232
- Anthony R., Dearden J., *Management control systems*, Homewood, Ill., Irwin, 1976, pp.6-7.
- Anthony R.N, Govindarajan, V., *Management control systems* , Chicago , Irwin Mc Graw-Hill, 1965, 8th edition.
- Anthony R.N., *Planning and Control Systems : A Framework for Analysis*, Harvard University Press, Boston. 1965.
- Anthony R.N., *The Management Control Function*, Boston, The Harvard Business School Press 1988, 216 p., traduction française : *La fonction contrôle de gestion*, Publi-Union, Paris, 1993.
- Ardoin J.L. et ali., *Le contrôle de gestion*, Publi-Union, 1985.
- Ardoin J.L., *Une nouvelle donne pour le contrôle de gestion*, Revue française de comptabilité, n° 257 juin 1994, p 43.
- Argyris C., *Human problems with budgets*, Harvard Business Review 1953, 1, pp. 97-110.
- Argyris C., *Savoir pour agir*, Dunod, Paris, 2003.
- Argyris C., *The impact of budgets on people*, Ithaca, New-York: The controllership foundation 1952.
- Atkinson A.A. et al., *A stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement*, Sloan Management Review, Spring, 1997, pp. 25-37.
- Atkinson R.N. et Kaplan R.S. *Advanced management accounting*, Prentice Hall International 1989.
- Avenier M.J., *Complémentarité et fragilité des méthodes de recherche en gestion*, in Méthodologies Fondamentales en Gestion, actes du colloque CNRS-FNEGE-ISEOR, nov., 1985, p. 23-52.
- Avenier M.J., *Transformer l'expérience en savoirs actionnables légitimés en sciences de gestion considérées comme des sciences de conception*, First International Co-sponsored Conference Research methods Division Academy, of Management/Iseor, Lyon, 2004.
- Averous B., Averous D. (1998), « *Mesurer et manager la qualité de service* », Paris, Insep éditions.

- Bajan-Banaszak G., *L'expert comptable et le conseil en gestion*, Revue française de comptabilité, N°249, octobre 1993, pp.95 - 101.
- Bamber E.M. (1993), "*Opportunities in behavioral accounting research*", Behavioral research in accounting, vol.5, p.1-29.
- Bancel L., Charenso L. et Jougleux M., *De la valeur dans les services*, Actes des 14èmes journées nationales des IAE, Nantes, 1998, tome 1, p. 459- 474.
- Barret E.M., Fraser L.B., *Conflicting roles in budgeting for operations*, Harvard business review, juillet août 1977, pp.137-146.
- Barry S., Cristallini V., Savall H., *Bilan et perspectives après deux ans de fonctionnement du management socio-économique*, in *L'hôpital et les réseaux de santé*, Economica, 2006, p.179-188.
- Berland in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.334 cite les travaux de Hope et Fraser Hope J., Fraser R., *Beyond budgeting : how managers can break free from the annual performance trap ?*, Boston, Harvard Business School Press, 2003.
- Berland N., *Anthony G. Hopwood : le contrôle comme phénomène organisationnel et social*, in *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, dirigé par Bouquin H., Ems, Colombelles, 2005
- Berland N., *Comment peut-on gérer sans budget ?*, Congrès des IAE, Paris, septembre 2002.
- Berland N., *Contrôleurs de gestion et managers : les conditions d'une coopération efficace*, Echanges, n°239, 2007
- Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010.
- Berland N., Gervais M., *A quoi ont rêvé (et n'ont pas rêvé) les chercheurs en contrôle durant les dix dernières années ? dix ans de recherche en contrôle*, Finance-Contrôle-Stratégie, juin 2008.
- Berland N., *La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique*, Finance, contrôle, stratégie, décembre 2004, pp. 37-58.
- Berland N., *Le budget et ses critiques, de la réforme à la suppression*, in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.323. + 334
- Berland N., *Peut-on gérer sans budget ?*", in Géraldine Schmidt (ed.), *Le management, fondements et renouvellements*, Editions Sciences Humaines, 2008, 195-200.
- Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010.
- Berliner C., Brimson J., *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*, 1988, Boston, Harvard Business School Press.
- Bescos P.L. et alii, *Contrôle de gestion et management*, Montchrestien 1995, p.36.
- Bescos P.L., *Les tableaux de gestion du CNC : un nouvel outil de diagnostic pour les PME*, Revue française de comptabilité, septembre 1991, N°226, pp.41 - 52.
- Bescos P-L., Mendoza C. , (1994), "*Le management de la performance*", Editions comptables Malesherbes, Paris, 287 p.
- Bessire D. *Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement*, Revue Française de Gestion, novembre-décembre 1995.
- Bessire, D. *Recherche critique en contrôle de gestion : exercer son discernement*, Comptabilité-contrôle-audit, 2002 tome 8, volume 2, pp 5-28.
- Besson M., Löning H., Mendoza C., *Les directeurs commerciaux face au processus budgétaire*, Comptabilité-contrôle-audit, tome 10, vol2 décembre 2004, p.125 à 154.
- Besson P. et alii, *Dedans, Dehors – les nouvelles frontières de l'organisation*, Vuibert, Paris, 1997
- Besson P., Bouquin H., *Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion*, Revue Française de Gestion, janvier-février 1991, pp. 60-71.

- Bodgan R., Taylor S.J., *Introduction to qualitative Research methods. A phenomenological Approach to the social Sciences*, John Wiley and Sons, New York, london, 1975.
- Boisvert H., *Le contrôle de gestion : vers une pratique renouvelée*, éditions du nouveau pédagogique Inc., Ottawa, Canada, 1991.
- Bollecker M., *Les contrôleurs de gestion : des hommes de liaison ?*, Cahier de recherche N° 2001-07.
- Bollecker M., *Contrôleur de gestion : une profession à dimension relationnelle ?* Actes AFC 21^{ème} congrès, 2000
- Bollecker M., *L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion*, Revue comptabilité-contrôle et audit 2009, vol. 15, pp.133-157.
- Bollecker M., *La dimension sociologique du contrôle de gestion par l'analyse des relations de coopération entre contrôleurs de gestion et responsables opérationnels* 2003 – 04.
- Bollecker M., *La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives*, Revue comptabilité-contrôle et audit 2007, vol. 13, tome 1, pp.87-106.
- Bollecker M., *Les contrôleurs de gestion dans les établissements publics de santé*, Revue Echanges N°251, 2008.
- Bollecker M., Niglis P., *L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : Une étude du rôle des contrôleurs de gestion comptabilité-contrôle-audit*, tome 15, volume 1, juin 2009.
- Bollecker M., *Pratiques de différenciation des données dans les systèmes de contrôle de gestion*, Congrès AFC, Metz 2001, pp. 94-117.
- Bollecker M., *Suivi des réalisations en contrôle de gestion et apprentissage organisationnel*, Cahier de recherche N°2000-02, 2000.
- Bollecker M., *Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels : Une analyse empirique des mécanismes organisationnels de contrôle et du rôle des contrôleurs de gestion*, Thèse de Doctorat, Université Nancy 2, 2001.
- Boltanski L., Chiapello E., *Le nouvel esprit du capitalisme*, Gallimard, 1999.
- Bonner S.E. et Pennington N. (1991), "*cognitive processes and knowledge as determinants in auditor expertise*", Journal of accounting literature, vol. 10, p. 1-50.
- Bossens C., *Une démarche d'installation du contrôle de gestion socio-économique : le cas du FOREM*, in ISEOR(éd), *Le management du développement des territoires*, pp183-194, Paris, Economica
- Bouquin H., *Les Fondements du contrôle de gestion*, Paris, Presses universitaires de France, 2^e édition 1997a cite Veltz, P., Zarifian, P., *Vers de nouveaux modèles d'organisation*, sociologie du travail, XXXV, N°1 1993, pp.3-25.
- Bouquin H., *Comptabilité de gestion*, éditions Economica, Paris, 5^{ème} édition, 2008.
- Bouquin H., *Contrôle*, in Simon Y., Joffre P., *Encyclopédie de gestion*, Economica 1997, pp. 667-686.
- Bouquin H., Fiol M., *Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver*, Actes congrès AFC, Poitiers, 23-25 mai 2007
- Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, 8^{ème} édition, PUF, Paris, 2008.
- Bouquin H., *Les fondements du contrôle de gestion*, PUF, Paris, 3^{ème} édition mars 2007.
- Bouquin H., Pesqueux Y., *Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline*. Les vingt ans de l'AFC – mai 1999.
- Bourguignon A., "*Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure*" : la dimension idéologique du "nouveau" contrôle de gestion, - n° spécial Revue CCA, mai 2003, tome 9, vol 1.
- Briand L., *La révision comptable : des perspectives à renouveler* (Université du Québec à Hull° Revue Comptabilité - Contrôle - Audit Tome 4 volume 1 Septembre 1998 P 31 à 44

- Brimson J.A, Antos J., *Driving value using Activity-based-budgeting*, John Wiley & sons, Inc. 1999.
- Brownell P. *The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation and organizational effectiveness*, Journal of Accounting Research, Vol.20, n°1, printemps 1982b, pp 12-25.
- Brownell P., *Participation in budgeting, locus of control and organizational effectiveness*, The accounting review, vol. 4, octobre 1981, p 844-860. Cammann KA., *Effects of the use of control systems*, Accounting, Organizations and Society 1976, Vol. 1, n°4, pp 301-313.
- Brownell P., *Participation in the budgeting process : when it works and when it doesn't*, Journal of accounting literature 1982a, vol 1, part 2, pp. 124-150.
- Brownell P., *The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation and organizational effectiveness*, Journal of Accounting Research, Vol.20, n°1, printemps 1982b, pp. 12-25. O'Connor NG., *The influence of organizational culture on the usefulness of budget participation by Singaporean-Chinese managers*, Accounting, Organizations and Society 1995, vol 20, n°5, pp. 383-403.
- Bruns W.J et Waterhouse J.H (1975), *Budgetary control and organisation structure*, Journal of accounting research, vol 13, N°2, autumn 1975, p177 à 203.
- Bülher N., *Contexte, structure et travail du contrôleur de gestion*, thèse de 3^{ème} cycle Grenoble 1979.
- Burlaud A., *Les métiers du contrôleur de gestion*, cahiers français N°243, La documentation française 1988, pp. 16-17.
- Burlaud A., Simon G., (1999), coordonnateur in A. DAYAN et alii, *Manuel de gestion, volume 1*, Universités francophones, Ellipses/Agence universitaire de la Francophonie, p 789 sqq
- Burns J., Baldvinsdottir G., *An institutional perspectives of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis*, European Accounting Review, déc. 2005, vol 14, issue 4, pp.725-757.
- Byrne S., Pierce B., *Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants*, European accounting review, vol.16, N°3, 2007, pp.469-498.
- Calvo-Ryba J., in Recherches en Management et organisation sous la direction de Kalika M., Romelaer P., *La dynamique du dirigeant au quotidien, une analyse en termes de rôles*. Economica, Paris, 2006.
- Calvo-Ryba J., *Le travail du dirigeant : vers une analyse en termes de rôle*, 13^{ème} Conférence de l'AIMS, juin 2004, p. 12.
- Cappelletti L., *Le management de la relation client des professions : un nouveau sujet d'investigation pour le contrôle de gestion*, Revue Management et Avenir, N°31, 2010, p.339.
- Cappelletti L., Levieux P., *Le contrôle de gestion socio-économique : convertir les coûts cachés en performance durable*, in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.63.
- Casta J-F., *Incertitude et comptabilité*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009.
- Cauvin E., Bouin X., *L'évaluation des performances : la préférence des managers en faveur des indicateurs financiers*, in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.79.
- CEPME, *Les PME et leurs dirigeants*, CEPME, service des études, 1991.
- Chadefeaux M., Dandon O., et Langevin P., *Prévisions dans les PME*, Revue française de comptabilité décembre 1991, N°229, pp. 79 - 85.
- Chalos P, Haka S., *Participative budgeting and managerial performance*, Decision science, n°20, Eté 1990, p. 334-347.
- Chanegrih T., Godey B., *L'ABC : outil d'aide à la décision de coopération ?*, Gestion 2000, vol. 14, N°4, juillet-août 1998, pp.51-66.
- Chapellier P., *Profils de dirigeants et données comptables de gestion*, Revue internationale des PME, 1997, vol.10, N°1, pp.13 - 43.

- Chauvey J.N., *La méthode ABC à l'épreuve des faits : application aux PME*, Revue française de comptabilité, novembre 1997, N°294, pp.41 - 52.
- Chiapello E (1996), *Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature*, Comptabilité – Contrôle – Audit, Tome 2, Vol 2, sept, p 51 à 74
- Chiapello E., *Contrôleurs de gestion comment concevez-vous votre fonction ?*, Revue Echanges, n° 92, 4ème trimestre 1990, pp. 7-11.
- Chiapello E., Delmond M.H., *Les tableaux de bord, outil d'introduction du changement*, Revue française de gestion, janvier-février 1994, pp. 49-58.
- Chiapello E., *L'image du contrôle de gestion et du contrôleur en France*, Echanges, n°92, 1990, pp.12-31.
- Chimezie A.B., Osigweh Y.G., *Concept fallibility in organizational science*, Academy of management review, 1989, Vol. 14, N°4, pp. 579-594.
- Chow CW, Cooper JC, Haddad K., *The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance : a multiperiod experiment*, Accounting, Organizations and Society 1991, Vol.16, n°1, pp 47-60.
- Cohen S.G., Bailey D.E., *What makes teams work: group effectiveness research from the shop floor to the executive suite*, Journal of Management, 1997, Vol 23, N°3, pp. 239 - 290.
- Colasse B., *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009
- Commissariat Général du Plan, *La France, l'Europe, Xème plan : rapport de la sous-commission PME*, Commissariat général du plan, La Documentation française, 1989.
- Comte A., *Cours de philosophie positive*, 1907-1908, vol 6.
- Comte A., *Cours de philosophie positive*, Culture et civilisations, Bruxelles, 1830, éd. 1969, 6 vols.
- Cooper R., Slagmulder R., *Activity-based budgeting* , Strategic Finance, September 2000.
- Covalleski M., Aiken M., *Accounting and theories of organizations, some preliminary considerations*, Accounting Organizations and Society 1986, vol 11, 4/5.
- Covalleski M., Evans J.H., Luft J. et Shields M.D., *Budgeting Research : three theoretical perspectives and criteria for selective integration*, in Chapman C.S., Hopwood A.G., Shields M.D., (eds.), Handbook of management accounting research, vol.1, Elsevier, 2007.
- Crozier M, Friedberg E., *L'acteur et le système*, Ed. Du Seuil, Collection Points Politiques 1981, p.25.
- Dalton M., *Conflicts between staff and line managerial officers*, American sociological review 1950, vol. 15, n°3.
- Danziger R., *Contrôleur de gestion*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009.
- Danziger R., *25 ans de contrôle de gestion : l'homme et la fonction*, in Le Pen C., Paris Dauphine, *25 ans de Sciences d'organisation*, 1995, pp.90-103.
- David A., IXème Conférence Internationale de Management Stratégique Montpellier, 24 au 26 mai 2000
- Davila A., Foster G., *Management control system in early stage startup companies*, The accounting review, 2007, vol 82, N°4, pp 907-938.
- De Geus A.P., *Planifier c'est apprendre* » Harvard l'Expansion, hiver 1988.
- De Longeaux D., *Contrôle de gestion : évolution depuis 30 ans et nouveaux défis*, Problèmes économiques, N° 2387, 31 août 1994, pp. 18 - 21.
- De Montgolfier C., *Quel contrôleur pour quel contrôle ?*, Actes du XVII^o Congrès de l'AFC, vol.1, Valenciennes, 1996, pp.335-341.
- De Montgolfier, C., *Quel contrôleur pour quel contrôle ?* in Dupuy, Y. (coordonné par), Faire de la recherche en contrôle de gestion ?, Paris, Vuibert 1999, pp.115-124.

- De Rongé Y., Levant Y., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.209.
- Desreumaux A., *Nouvelles formes d'organisation et évolution de l'entreprise*, Revue Française de Gestion, janvier-février 1996, pp.86-117.
- Diaz, F. ,*L'observation participante comme outil de compréhension du champ de la sécurité*. champpenal.revues.org 2005.
- Doblin S. et Bayon D., *Budget annuel, arrêtez le supplice !* , L'Expansion, N°483, septembre-octobre 1994, p.92-94.
- Doucet Y., Beth C., Lebrun O., *Budgets et prévisions : pourquoi et comment associer le technique et le politique*, Echanges, Revue mensuelle des Directeurs financiers et des contrôleurs de gestion, N°144, mai 1998, encart p 1 à 8.
- Drucker P.F., *Post-capitalist society*, Harper-Collins, 1993.
- Duchenaut B., *Enquête sur les PME françaises*, Maxima, 1995.
- Ducrocq C., Gervais M., et Herriau C., *Le contrôle de gestion des entreprises de services : une enquête sur l'état des pratiques*, 22^{ème} Congrès AFC, Metz, mai, 2001.
- Dunk A.S., *The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relationship between budgetary participation and slack* The Accounting Review, 68 1993, pp. 400-410.
- Dunk AS., *The effect of job-related tension on managerial performance in participative budgetary settings*, Accounting, Organizations and Society 1993, vol 18, n° 7/8, pp. 575-585.
- Dupuy Y., *Le comptable, la comptabilité et la conception des systèmes d'information : quelques interrogations*, Revue française de Comptabilité, n° 215, septembre 1990, pp.75-81.
- Dupuy Y., *Les organigrammes de structure organisationnelle*, Encyclopédie de management Vol 2, Vuibert 1991 pp.370-381.
- Dupuy Y., Rolland G., *Manuel de contrôle de gestion*, Dunod, 1991.
- Durand T. (2000), *L'alchimie de la compétence*, Revue Française de Gestion, N°127, janvier-février 2000 p.84-102.
- Durand X., *Les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel*, Thèse de doctorat, 2006.
- Durand X., *Vers un contrôleur de gestion business partner ?*, Echanges, N° 261, Dossier Le contrôleur de gestion business partner, janvier 2009, pp. 34-36.
- Durkheim E., *Les règles de la méthode sociologique*, Flammarion, Paris, 1895, éd 1988.
- Dusoulier L., Cristallini V., *Mener un projet de progrès social sur un territoire menacé par le communautarisme : une mutualité militante et efficace*, in Le management du développement des territoires, Actes du colloque ISEOR, Economica, Paris, 2006, pp. 195-204.
- ECOSIP sous la direction de Cohendet P., Jacot J-H., Lorino P., *Cohérence, pertinence et évaluation*, Economica, Paris, 1996.
- Eiglier P., *La logique services. Marketing et stratégies*, Economica, Paris, 2010.
- Eiglier P., Langeard E., Mathieu V., *Marketing des services*, in Encyclopédie de gestion, 2^{ème} éd., Economica, Paris, 1997, tome 2, p 1937-1948.
- Emmanuel C., Otley D., Merchant K., *Accounting for management control*, london, chapman and Hall, 1990, 2nd edition.
- Ennajem C., *Réflexion sur la mise en place d'un contrôle de gestion innovant dans une activité de services*. Mémoire pour le diplôme d'études approfondies de gestion socio-économique des entreprises et des organisations, septembre 2001, p.28.
- Enquêtes réalisées périodiquement par HEC-DFCG APEC, *Le contrôle de gestion* , collection *Demain les cadres*, 4^o trim 1991, 50p.
- Ernst et Young (Etude du cabinet), *Le contrôle de gestion : changer pour répondre aux enjeux de l'entreprise*, 2006-2007. citée par Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.8.

- Evraert P. Mevellec P., *Les systèmes de coût par activités, réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion*, Revue française de gestion, janvier-février 1991, p.91-102.
- Falkenberg G L., Herremans. I., *Ethical behavior in organizations directed by the formal and informal systems?*, Journal of business ethics 1995, N° 14, pp 133-143.
- Fayol H., *Administration industrielle et générale*, Bulletin de la société de l'industrie minérale, Paris 1916 (rééd. Dunod 1979).
- Fernandez V., Picory C. et Rowe F., *Diversité, cohérence et pertinence des outils de gestion : le cas des PME de l'Ile-de-France*, 39^{ème} international council on small business world conference, Strasbourg, 27 - 29 juin 1994, pp.295 - 304.
- Fernandez V., Picory C. et Rowe F., *Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME*, Revue internationale des PME, 1996, vol 9, N°1, pp.79 - 102.
- Fievez J., Kieffer J.P., Zaya R., *La méthode UVA*, Dunod, Paris, 1999.
- Fiol M, Sole A. *La double nature du contrôle de gestion*, in Collins L., Questions de contrôle, PUF
- Fiol M., *Herbert A. Simon : faits et valeurs en contrôle de gestion*, in Les Grands auteurs en contrôle de gestion, dirigé par Bouquin H., Ems, Colombelles, 2005. p.238.
- Fiol M., Lebas M., *Créer des situations de sens pour générer la performance : le double rôle du manager* in contrôle : retour aux questions, L. Collins (dir), PUF, Paris, 1999, 352 p.
- Forsyth G., Mount J., et Zingler T., *Entrepreneurship and small business development*, Prentice Hall Canada Inc, 1991.
- Foucart M., *Le dirigeant peut-il conduire seul le changement ?*, in *PME-PMI : le métier de dirigeant et son rôle d'agent de changement*, Economica, 1998.
- Fournier C., *Techniques de gestion de la PME*, Editions d'organisation, 1995.
- Friedberg E., *Le pouvoir et la règle*, Seuil, Paris, 1993.
- Galbraith J.R., *Competing with flexible lateral organizations*, Addison-Wesley, Reading, Mass, 1994.
- Galbraith J.R., *The business unit of the future*, In: *Organizing for the future: the new logic for managing complex organizations*, Galbraith J.R., Lawler III E.E., ed(s) Jossey-Bass, San Francisco, 1993.
- Gallien R. , *Contrôle de gestion socio-économique et pilotage du département des ressources matérielles et financières*, novembre 2006, en cours de publication, Paris Economica.
- Gallien R., Bossens C., *Le contrôle de gestion socio-économique*, in *Management socio-économique – une approche innovante -*, Economica, 2008, pp. 73-84.
- Garvin D., *Construire une organisation intelligente*, Harvard l'Expansion, Automne 1993 pp.53-64.
- Gervais M., *Animation et gestion budgétaire*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009, p.30.
- *Gervais M.*, *Contrôle de gestion des activités de services*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009.
- Gervais M., *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise*, Economica, Paris 1988.
- Gervais M., *Contrôle de gestion*, Economica., Paris, 2009, 11^e éd.
- Giard V., *Une comptabilité de gestion en crise*, dans *Gestion industrielle et mesure économique*, Economica, 1990, pp.135-150.
- Giordano Y., *Décision et organisation : quelles rationalités*, Economies et sociétés / série sciences de gestion, N°17, avril, 1991, pp 161-94.
- Girin J. Communication à la journée d'étude la recherche-action en action et en question, AFCET, Collège de systémique, École Centrale de Paris, 10 mars 1989

- Girin J., *Analyse empirique des situations de gestion, éléments de théorie et de méthode*. In *Epistémologie et Sciences de Gestion* (Coordonné par Martinet, AC.). Economica, 1990. p. 141-182.
- Girin J., *Le rôle des outils de gestion dans l'évolution des systèmes sociaux complexes*, sous la direction de Berry M., CRG école Polytechnique 1983, rapport pour le Ministère de la recherche et de la technologie.
- Govindarajan V., *Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance : universalistic and contingency perspectives*, Decision sciences 1986, vol 17, n° 4, automne, p 496-515.
- Grawitz M., *Méthodes des sciences sociales*, Précis Dalloz, 1993. Evrard Y., Pras B., Roux E., *Market : études et recherches en marketing, Fondements/Méthodes*, Nathan, 1993.
- Guibert N. et Dupuy Y. *La complémentarité entre contrôle « formel » et contrôle « informel » : le cas de la relation client-fournisseur*, Revue Comptabilité-contrôle-audit mars 1997, tome 3 volume1 pp. 39-52
- Guibert N. et Dupuy Y., *La conférence, variable clé d'un contrôle rénové*, Actes du congrès de l'AFC 1995, pp. 356-370.
- Guibert N., Dupuy Y., *Une lecture des recherches actuelles en comptabilité-contrôle*, annales du management, XIIème journée des IAE à Montpellier 1994, tome 1, pp.17-33.
- Guillaume A., Busnel B., Cristallini V., *Association gestionnaire d'établissements sociaux et médico-sociaux*, in *Modernisation des services publics-Fécondité des partenariats publics-privés*, Actes du colloque ISEOR, Economica, Paris, 2008, pp.173-182.
- Gumb, B., *Les outils du contrôle de gestion, au service de votre stratégie*, Editions d'Organisation, Paris, 2000.
- Guzzo R.A., Dickson M.W., *Teams in organizations: recent research on performance and effectiveness*, Annual Review of Psychology, 1996, Vol 47, pp.307 - 338.
- Hackman J.R. *Work teams in organizations: an orienting framework*, In: Groups that work (and those that don't), J.R Hackman, ed(s), Jossey-Bass, San Francisco, 1990 pp.1 - 14.
- Halgand N., *Méthodes de calculs des coûts et représentations*, XIII° journées nationales des IAE, 16 et 17 avril 1996, Toulouse, Tome 1, pp.72-85.
- Hallen L., Sandstrom M., *Relationship atmosphere in international business*, Conference on Research developments in international industrial marketing, University of Manchester institute of Science and technology 7-9 September 1988, pp. 248-262.
- Hamel G., Prahalad C.K., « *The core competence of corporation* », Harvard business review, mai-juin 1990, p.79-91.
- Hammer M., Champy J., *Reengineering the corporation*, Harper business, 1993.
- Hanson E.I., *The budgetary control function*, The accounting review, April 1966, pp. 239-243.
- Harvard Management Update , *High-performance budgeting*, Harvard Management Update, january 1999, vol 4, p. 1-3.
- Hatchuel A. et Molet H., *Rational Modelling in Understanding Human Decision Making : about two case studies*, European Journal of Operations Research, n° 24, 1986, p. 178-186.
- Hatchuel A. *Les savoirs de l'intervention en entreprise*, Entreprises et Histoire, 1994, Vol. 7.
- Henriot J., *Génération et gestion d'une dynamique coopérative entre intervenants-chercheurs et acteurs praticiens -cas d'expérimentation en sciences de gestion-*, thèse de doctorat en Sciences de gestion, juillet 2005.
- Hirigoyen G., *La fonction financière dans les moyennes entreprises industrielles et familiales*, Revue française de gestion, N°44, janvier-février 1984, pp.23 - 31.
- Hirst M.K, *Reliance on accounting performance measures, task uncertainty and dysfunctional behavior: some extensions*, Journal of accounting research 21 1983, pp. 596-605.
- Hirst MK., *Accounting information and the evaluation of subordinate performance: a situational approach*, The Accounting Review, Vol.4, octobre 1981, pp. 771-784.

- Hofstede G., *The game of budget control*, Royal van Gorcum Ltd 1967; traduction française : *Contrôle budgétaire, les règles du jeu*, Éditions Hommes et Techniques, Suresnes 1977.
- Hofstede G.H., *The game of budget control*, Assen, Van gorcum, 1967.
- Hogarth R.M., "Accounting for decision and decisions for accounting ", accounting, organizations and society, vol.18, n°5, 1993, p. 407-424.
- Hopwood A.G. *An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation*, journal of accounting research, supplement, 1972, pp. 156-182.
- Horvath P., *Pour un contrôle de gestion à l'écoute du marché*, Revue Française de Gestion, juin-juillet-
- Huber G.P., *Organizational learning: the contributing processes and the literatures*, Organization Science, 1991 vol.2, N° 11, pp. 88-115.
- Hughes, E.C. (1996). *Le regard sociologique : essais choisis* (textes rassemblés et présentés par Jean-Michel Chapoulie). Paris : Edition de l'EHESS.
- IFAC (1998), « *concepts fondamentaux de comptabilité de gestion – pratique internationale de comptabilité de gestion – révision de 1998* », Comité de comptabilité financière et de gestion (FMAC°) de la Fédération internationale des comptables (IFAC) – version française publiée dans la Revue française de comptabilité N°315, octobre 1999, pp.49-60
- ISEOR, Rapport de Recherche :
 - « Diagnostic socio-économique dans un organisme de services aux particuliers et aux entreprises en matière d'emploi », Octobre 2007.
 - « Evaluation socio-économique dans un établissement belge de santé », Septembre 2007.
 - « Evaluation socio-économique dans un établissement français d'accueil pour personnes handicapées en difficulté », Novembre 2006.
 - « Evaluation socio-économique dans un organisme de services aux particuliers et aux entreprises en matière d'emploi », Septembre 2005.
 - « Evaluation socio-économique dans une Mutualité belge d'assurance maladie », Décembre 2006.
- Jensen M.C., Meckling W.C., *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure*, Journal of financial Economics, 1976, vol.3.
- Jonhson H.T., *It's time to stop overselling Activity-Based-Concepts*, Management Accounting, September 1992, pp.26-35.
- Jordan H. *Pratique de la gestion prévisionnelle en France en 1986*, Revue Echanges, N°77, 4^{ème} trimestre 1986, document paginé de 1 à 9
- Jordan H., *Synthèse des résultats de l'enquête HEC/DFCG 1998-planification et contrôle de gestion dans les entreprises : les outils et les hommes ont-ils progressés ?*, Echanges, N°146, juillet 1998, pp.15-20.
- Jordan H., *Planification et contrôle de gestion en France en 1998*, Cahiers de recherche du groupe HEC 644/1998.
- Jordan H., *Pratique de la gestion prévisionnelle en France en 1986*, Revue Echanges, 4^{ème} trimestre 1986, N°77, pp.1-9.
- Jordan, H., *Enquête 2004 HEC/DFCG -contrôle de gestion et performance*, Echanges, N°218, février 2004
- Jorissen A. et al., *La pratique de la planification et du contrôle de gestion dans les entreprises belges*, Revue française de Comptabilité, décembre 1999, pp. 66-74.
- Julien P.A, *Pour une définition des PME*, dans *Les PME, bilan et perspectives*, GREPME-PE, Economica, 1994.
- Kaplan R., Norton D., *L'évaluation globale des performances, outil de motivation*, Harvard l'Expansion, été 1992 pp. 7-15.
- Kaplan R., Norton D., *Le tableau de bord prospectif*, Les éditions d'organisation, Paris, 1998.

- Kaplan R., Norton D.P., *The strategy-focused organization : how balanced scorecard companies thrive in the new business environment*, Harvard business school press, 2000.
- KAPLAN R.S. (1984), "The evolution of management accounting," *The accounting review*, vol. 59, N°3, p 390-418.
- Kaplan R.S. *New roles for management accountants*, journal cost management, Autumn. 1995.
- Kaplan R.S., *Measuring manufacturing performance: A new challenge for managerial accounting research*. *The Accounting Review* October 1983, p.688.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategy maps converting intangible assets into tangibles outcomes*, Harvard business school press, 2004.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *The strategy focused organizations*, Harvard business school press, 2001.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Translating strategy into action : the balanced scorecard*, Boston, Harvard Business School Press, 1996, 321p, traduction française *Le tableau de bord prospectif*, Editions d'Organisation.
- Kaplan S.E., Moeckel C. et Williams J.D. *auditors' hypothesis plausibility assessments in an analytical review setting*, *Auditing: a journal of practice and theory*, 1992, vol.11, n°2, p.50-65.
- Kaplan, R.S., *Des contrôleurs de gestion aux managers de coûts*, *l'Expansion Management review*, N°79, décembre 1995, pp 46-52.
- Kast J., *Théorie de la décision*, La découverte, Paris, 1993.
- Kenisi, *Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance*, *The accounting review*, vol 4, octobre 1979, pp. 707-721.
- Kennedy A. et Dugdale D., *Getting the most from budgeting*, *Management accounting*, February 1999, volume 77, p. 22-24.
- Keys B., Bell R., *The four faces of fully functioning middle manager*, *California Management review*, vol.24, p.59-67, 1982.
- Kloot L., *Organizational learning and management control systems: responding to environmental change*, *Management Accounting Research*, 8, 1997, pp.47-73.
- Kolb D.A., *Experiential learning*, Englewood cliff (NJ) Prentice hall 1984.
- Kren L., *Budgetary participation and managerial performance : the impact of information and environmental volatility*, *The accounting review* 1992a, Vol 67, n°3, pp. 511-526.
- Kren L., *Control system effects on budget slack*, *Advances in Management Accounting* 1993, Vol. 2, pp 109-118.
- Kren L., *The role of accounting information in organizational control : the state of the art*, *Behavioral Accounting Research—Foundations and frontiers*, Arnold and Sutton ed., American Accounting Association 1997, pp. 1-48.
- Kroll K., *Budgeting : more than just crunching the numbers*, *Industry week*, volume 246, august 1997, p 110 à 113
- Lacroix M., *De la représentation des immatériels en comptabilité*, *Revue Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 4 Vol.2, septembre 1998, pp. 89-107.
- Lacroix M., *De la représentation des immatériels en comptabilité*, *Revue Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 4 Vol.2, septembre 1998, pp. 89-107.
- Lambert C., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010.
- Lambert C., Pezet A., *Discipliner les autres et agir sur soi : les vies du contrôleur de gestion*, *Cahier de recherche*, HEC 2006 cités par Bollecker M., Niglis P., *L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : Une étude du rôle des contrôleurs de gestion comptabilité-contrôle-audit*, tome 15, volume 1, juin 2009, p.137.
- Langevin P., *Contrôle et théories économiques des organisations*, Séminaire CEFAG, Mars 1995, pp.34-78.

- Langevin P., *Le contrôle dans les théories économiques des organisations*, Cahiers de recherche Groupe ESC Lyon, 1996, p.30.
- Langevin P., Le Lann R., Picq T., *Contrôle de gestion et ressources humaines : une nécessaire collaboration pour mieux gérer la performance*, Actes du Congrès de l'AGRH, Poitiers 1995.
- Langevin P., *Quels facteurs de performance pour quels types d'équipe ? L'avis des managers*, 25ème congrès de l'AFC "Normes et mondialisation", Orléans, mai 2004.
- Laplantine F. *L'anthropologie*. Payot 2001.
- Lauzel P., Teller R., *Contrôle de gestion et budgets*, Sirey, 1997.
- Lawrence J., Lorsch J., *Adapter les structures de l'entreprise*, les éditions d'organisation, Paris, 1973.
- Lebas M., *Comptabilité de gestion : les défis de la prochaine décennie*, Revue française de comptabilité, juin 1995, n° 265.
- Lebas M., *Essai de définition du domaine de la comptabilité de gestion*, Revue française de comptabilité N°238, octobre 1992, p56 à 60.
- Lebas M., *Mécanismes culturels et mécanismes de marché dans le processus de contrôle de gestion*, in Comptabilité et contrôle de gestion, 7^{ème} congrès de l'Association Française de Comptabilité, Poitiers 1986, pp.83-93.
- Leclère D., *Les fondements cybernétiques du contrôle de gestion* 7^{ème} Congrès de l'AFC Poitiers, 1986, pp.69-82.
- Lemaître P., *Contrôle de gestion ou planification stratégique dans le tertiaire ?*, Direction et gestion des entreprises, n°138-139, novembre 1992, pp. 15-26.
- Levieux P., *documents de travail*, Paris, In extenso (2006, 2009) in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.72.
- Löning H. Pesqueux Y., *Contrôle de gestion*, Dunod, 1998.
- Lorino P. *Comptes et récits de la performance*, Editions d'organisation, 1995.
- Lorino P. *L'économiste et le manager*, Edition La découverte, Paris, 1989.
- Lorino P., *Méthodes et pratiques de la performance*, Editions d'organisation 2001.
- Lorino P., *Le contrôle de gestion stratégique*, Dunod, 1996.
- Lorino P., *Le déploiement de la valeur par les processus*, Revue Française de Gestion, juin-juillet-août 1995, pp.55-71.
- Lorient F., *Articulations entre décisions individuelles et décisions collectives : une typologie des finalités du contrôle de gestion*, 2^{ème} collection thématique pluridisciplinaire sur la Décision tome1, 7 et 8, décembre 2000, Troyes.
- Louart P., *Gestion des ressources humaines*, Eyrolles Université, 1994.
- Lukka K., *Budgetary biasing in organizations : theoretical framework and empirical evidence*, Accounting organizations and society, 1988 vol. 13, n°3, pp. 281-301.,
- Macintosh N.B., *Management Accounting and control systems and control systems, an organizational behaviour approach*, Wiley 1994, p.203.
- Maeder R. *De nouvelles missions pour le contrôle*, Revue française de gestion, janvier-février, 1991, pp.58-60.
- Magner N, Welker RB, Campbell TL. *The interactive effect of budgetary participation and budget favorability on attitudes toward budgetary decision makers : research note* Accounting, Organizations and Society 1995, Vol 20, n° 7/8, pp. 611-618.
- Maître P., *Plans d'entreprise et contrôle de gestion*, Bordas, Paris, 1984.
- Malleret V., *Le contrôle de gestion des services*, in Löning H. et Pesqueux Y., *Le contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 1998.
- Malo J.L., Mathé J.C., *L'essentiel du contrôle de gestion*, Les Editions d'organisation, 2000.

- Malo J-L., *Tableaux de bord*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009. p.1323.
- March J.G, *Décisions et organisation* , Les éditions d'organisation, Paris, 1991.
- Marchesnay M., *ABC et CBA en TPE : CQFD dans mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*, Foucher, 1995, pp.377 - 389.
- Martinet A.C., (coord.) *Epistémologie et Sciences de Gestion*, Economica, Paris, 1990.
- Mathews M.R. et Perera M.H.B., *Accounting theory and development*, Chapman & Hall, Londres, 1991, chapitre 13.
- Mead G.H., *Mind, self and society: from the standpoint of a social behaviourist*, University of Chicago Press, Chicago, 1934.
- Méan J.P. et Ombelets N., *Le management socio-économique dans une institution publique belge : Le FOREM*, in ISEOR (éd.) *L'université citoyenne* , pp. 270-290, Paris, Economica
- Méan J-P., Ombelets N., Bossens C., De l'effet de mode managériale à la permanence du changement. Le cas du Forem (Belgique), in *Mutation stratégique des Chambres de Commerce et d'Industrie*, Economica, Paris, 2004
- Méan J-P., Ombelets N., *Modernización del servicio público mediante crecimiento del desempeño*, in *Evaluación de Desempeño y gestión Socioeconómica*, Casa abierta al tiempo, Merida, 2007
- Merchant KA., *Budgeting and the propensity to create budgetary slack* , Accounting, Organizations and Society, 1985, Vol. 10, n°2, pp 201-210.
- Merchant, K.A., Van der Stede W.A., *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives*, Prentice hall, financial times 2007.
- Mévellec P., *Plaidoyer pour une vision française de la méthode ABC* , Revue française de Comptabilité, N°251, décembre, 1993, p. 36 à 44.
- Mévellec P., *Comptabilité par activités*, sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009, p.463.
- Mévellec P., *La Comptabilité à base d'activités. Une double question de sens*, Comptabilité Contrôle Audit, n°1, Tome 1, mars 1995, pp.62-80.
- Mévellec P., *Les systèmes de coûts*, Paris, Dunod, 2005.
- Mévellec P., *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, Editions Comptables, 1990.
- Meyssonier F., Fernandez-Poisson D., *La réduction des coûts, enjeu majeur du contrôle de gestion*, in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010.
- Mia L., *Managerial attitude, motivation and the effectiveness of budget participation*, Accounting, Organizations and Society 1988, Vol. 13, n°5, pp. 465-475. Chenrall RH, Brownell P., *The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance : rôle ambiguity as an intervening variable* Accounting, Organizations and Society 1988, Vol 13, n°3, p 225-233.
- Mia L., *The impact of participation in budgeting and job difficulty on managerial performance and work motivation : a research note*, Accounting, Organizations and Society 1989, vol 14, n°4, p 347-357.
- Mignon S., *Sur la nécessité d'enrichir le système d'information de la comptabilité de gestion : enjeux et perspectives*, Actes du XVII^{ème} Congrès de l'AFC, Valenciennes, 1996, pp.673-686.
- Milani K., *The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes : a field study*, The accounting review, avril 1975, pp. 274-284.
- Miller P., O'leary T., *Accounting and the construction of the governable person*, accounting, organizations and society 1987, vol. 12, N°3, pp. 235-265.
- Mintzberg H. *Structure et dynamique des organisations*, Les Editions d'organisation Paris, 1982.
- Mintzberg H., *Le pouvoir dans les organisations*, Les éditions d'organisation 1986.
- Mintzberg H., *The nature of managerial work*, Harper & Row, New York, 1973.

- Moisdon J-C., *Comment apprend-on par les outils de gestion – retour sur une doctrine d’usage*, in *Entre connaissance et organisation : l’activité collective*, édition La Découverte, 2005.
- Moisdon, J.C. (Dir.), *Du mode d’existence des outils de gestion*, Séli-Arslan, 1997.
- Moisdon, J.C., *Recherche en gestion et intervention*, Revue Française de Gestion, 1984.
- Morgan G., *Images de l’organisation*, Les éditions ESKA 1989.
- Moscovici S., *Psychologie sociale*, PUF, Paris, 1984.
- Naro G., in *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l’art et meilleures pratiques, sous la direction de Berland N., Simon F-X, Le contrôle de gestion sociale en quête de fondements théoriques et méthodologiques*, Eyrolles, Paris, 2010.
- Naro G., *La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportement de la gestion budgétaire*, revue comptabilité-contrôle –audit, tome 4, vol 2, septembre 1998.
- Newing R., *Advanced budgeting requires an advanced management system.*, 1994.
- Newman W.H., Warren K., *The process of management*, Englewood Cliffs, Prentice Hall 1977.
- Nitterhouse D., *The behavioral effects of reporting requirements*, in Siegel G. et Ramanauskas-Marconi H., *Behaviorial accounting*, Cincinnati, South-western publishing Co., 1989, p.383-396.
- Nobre T., *La gestion stratégique des coûts dans la petite entreprise*, Revue française de comptabilité, juillet 1997, N°291, pp.19 - 28.
- Nobre T., *Le contrôleur de gestion de la PME*, comptabilité-contrôle-audit, Mars 2001, tome7, volume 1, p. 129-146.
- Nonaka I., *A dynamic Theory of organizational knowledge creation*, Organization Science, vol 5, N°1, février 1994, pp. 14-37.
- Norman R., *Service management*, Liber, Stockholm, 1992.
- Nouri H., *Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: a research note*, Accounting, Organizations and Society 1994, Vol. 19, n°3, pp. 289-295.
- O’keefe T.B., Simurnic A., et Stein M.T., *The production of audit services: Evidence from a major public Accounting Research*, automne 1994, p.241-261.
- Oriot F., *Construire des maillages pertinents et cohérents des organisations*, in Dupuy Y., *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert, 1999, pp.61-76.
- Oriot F., *Articulations entre décisions individuelles et décisions collectives : une typologie des finalités du contrôle de gestion*, 2^{ème} collection thématique pluridisciplinaire sur la Décision, Troyes, décembre 2000, tome 1, 7 et 8.
- Otley D.T., Bisbe J., *The effects of interactive use of management control systems on product innovation*, Accounting organization and society, Volume 29, N°8, 2004, pp. 709-737.
- Otley DT., *Budget use and managerial performance*, Journal of Accounting Research, Vol. 16, n°1, printemps 1978, pp. 122-149.
- Otley DT., *The accuracy of budgetary estimates : some statistical evidence*, Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 12, n°3, Automne 1985, pp 415-428.
- Pasquier P., Foucart M., *Deux cas emblématiques de développement économique durable des entreprises*, in *Management socio-économique - une approche innovante*, Actes du colloque ISEOR, Economica, Paris, 2009, pp. 11-26.
- Pauwels R., Bertrand L., *Mouvements stratégiques Hospitaliers*, in *L’hôpital et les réseaux de santé*, Actes du colloque ISEOR, Economica, Paris, octobre 2007, pp.41-45.
- Pédon A., Schmidt G., *L’apprentissage organisationnel en PME : réalité et déterminants*. In : XVI^{èmes} Journées Nationales des IAE, Paris, 10-12 septembre 2002.
- Penrose E.T., *The Theory of the growth of the firm*, 3rd Ed., Oxford University Press, Oxford, 1995.
- Pigé B., *Management et contrôle de gestion (DSCG3)*, Revue fiduciaire, 2008.

- Ravignon L., Bescos P.L., *La méthode ABC/ABM : piloter efficacement une PME*, Editions d'organisation, 1998.
- Reichmann T. , *Controlling praxis*, Munich 1988, p.39.
- Reix R., *Systèmes d'informations et management des organisations*, Vuibert, 1995.
- Reynaud J-D., *Les règles du jeu : l'action collective et la régulation sociale*, A. Colin, 1993.
- Richerme B., et Cristallini V., *Nouveaux défis stratégiques : complexification de l'espace concurrentiel*, in *Modernisation des services publics – Fécondité des partenariats publics-privés-*, Economica, 2008, p.231-240.
- Ross A., *Trust as a moderator of the effect of performance evaluation style on job-related tension : a research note*, Accounting, Organizations and Society 1994, Vol. 19, n°7, pp. 629-635.
- Rouach M., Naulleau G., *Le contrôle de gestion bancaire* , La revue Banque 2002.
- Savall H. et Zardet V., *Défis et dynamiques de la tétranormalisation*, Paris, Economica, 2005
- Savall H. et Zardet V., *Le nouveau contrôle de gestion*, Editions comptables Malesherbes 1992,
- Savall H. et Zardet V., *Maîtriser les coûts et les performances cachés – Le contrat d'activité périodiquement négociable*, 5ème édition, Economica, Paris, 2010, page 3.
- Savall H., *Enrichir le travail humain*, Economica, 1999.
- Savall H., Pauwels R., Brooms J-M., Krief N., *La méthode socio-économique dans le secteur particulier des hôpitaux*, in *Le management du développement des territoires*, Economica, 2005, p. 151-163.
- Savall H., *Reconstruire l'entreprise*, thèse à l'Université de PARIS IX Dauphine 1974 publiée Dunod, Paris, 1975, traduit en espagnol, Techniban, 1977 et en anglais, Oxford university Press 1981, IAP (EU), 2010.
- Savall H., Zardet V., *Le concept de coût-valeur des activités. Contribution de la théorie socio-économique des organisations*, Revue Sciences de Gestion–Management Sciences–Ciencias de Gestión, France, avril 2008.
- Savall H., Zardet V., *Recherche en Sciences de gestion : Approche qualimétrique – observer l'objet complexe -*, Economica, Paris, 2004.
- Schön D. A., *The Reflective Practitioner: how professionals think in action*, Temple Smith, London, 1983.
- Scouarnec A., *L'observation des métiers : définition, méthodologie et "actionnabilité" en GRH*, Management Prospective Editions, Revue management et avenir N° 1, 2004, p. 23-42.
- Segal J-P., *Peut-on vaincre les résistances au contrôle de gestion en France ?* Revue française de Gestion, janvier-février 1991, pp.72-81.
- Shank J.K., Govindajaran V., *La gestion stratégique des coûts*, Travail et Méthodes, 1998.
- Simmonds K. *The accounting assessment of competitive position*, European Journal of Marketing, 1996, vol. 20, n° 1, p. 16-31.
- Simon H et alii, *Centralization versus decentralization in organizing the controller's department*, Controllership Foundation, 1954.
- Simon H., *Theories of Decision-Making in Economics and Behavioral Science*, American Economic Review, 1959, 49, n°1, pp.253-283.
- Simons R., *Accounting, control systems and business strategy : an empirical analysis*, Accounting, Organizations and Society, 1987, Vol 12, N°4, pp.357-374.
- Simons R., *Levers of control*, Boston: Harvard Business School Press. 1995.
- Simons R., *Strategic orientation and top management attention to control systems*, strategic management journal, vol 12, 1991, pp. 50.
- Simons R., *The role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives*, Accounting, Organizations and Society, 1990, Vol 15, N°1-2, pp.127-143

- Solle G., *Concilier autonomie et contrôle : l'apport de l'ABC*, Actes de l'AFC Metz 2001, pp. 1039-1061.
- Soulé B., *Observation participante ou participation observante? Usages et justifications de la notion de participation observante en sciences sociales*, Recherches qualitatives, 2007, Vol. 27(1), pp. 127-140.
- Soulerot M., Trabelsi M., *Programmes de réduction des coûts et contrôle de gestion* in Berland N., Simon F-X, *Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, Paris, 2010. p.54.
- Spencer H., *The principles of sociology*, Appleton, 1909, New-York, 3 vols.
- Sponem S., Chatelain-Ponroy S., in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010
- Sponem S., Chatelain-Ponroy S., Pezet A., *La construction des budgets et le système budgétaire* in Berland N., De Rongé Y., *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, 2010. p.274.
- Sponem S., *Contrôle de gestion et apprentissage organisationnel* sous la direction de Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2009. p.570.
- Stanworth J. et Chapman G.C. *Bolton 20 years on : the small firms in the 1990's*, Paul Chapman publishing, 1991.
- Stedry AC, Kay E., *The effects of goal difficulty on performance*, Publication BRS-19, by Behavioral Research Service, General Electric Company, Crotonville, New York 1964 (cité par Hofstede 1967).
- Stedry AC., *Budget control and cost behavior*, Englewood Cliffs NJ, Prentice Hall 1960, Inc.
- Swieringa R.J et Moncur R.H *Some effects of participative budgeting on managerial behaviour*, New-York, National association of accountants, 1975 p.2.
- Swieringa RJ, Moncur RH., *The relationship between managers' budget-oriented behavior and selected attitude, position, size and performance measures*, Empirical research in accounting : selected studies, supplément à Journal of accounting research 1972, n°10, pp. 194-209.
- Taddei D., Coriat B., *Made in France*, LGF, 1993.
- Tarondeau J.C., *La gestion par les processus*, Cahiers français, juillet-septembre, 1998, pp. 39-46.
- Tarondeau JC., Wright R.W., *La transversalité dans les organisations ou le contrôle par les processus*, Revue Française de Gestion, juin-juillet-août1995, pp.112-120.
- Teller R., *Le contrôle de gestion – pour un pilotage intégrant stratégie et finance*, Editions Management et Société, Caen, 1999, 240 p.
- Teller R., *Comptabilité et contrôle, éléments de réflexion pour un état de l'art*, Actes des journées des IAE, 1993.
- Thenet G. , *Une relecture du problème de l'imputation des coûts joints et des coûts communs*, Comptabilité contrôle audit, septembre, 1996, p. 75-91. et REGNARD Y. (1998), *Pour une approche structurelle des coûts des activités cliniques*, Comptabilité contrôle audit, mars, p 49 à 67.
- Thiéart R.A. et coll., *Méthodes de Recherche en Management*, Dunod, Paris, 1999.
- Tillet- Bernard E., *La contibution d'un système de rémunération de la performance à l'efficacité des entreprises et des organisations : un enjeu stratégique - cas d'expérimentation*, thèse de Doctorat en sciences de gestion, 1996.
- Van Der Ghinst P., *Les nouvelles tendances du contrôle de gestion ; Problèmes économiques*, N° 2447, 22 novembre 1995, pp. 4-9.
- Van Der Ghinst T.P., *Le nouveau contrôle de gestion*, Echanges, 1995, N°114, pp.5-15
- Villesèque F., *Budgets et transversalité : une étude empirique.*, Journée de recherche AFC transversalités et compta contrôle audit 2004.

- Villesèque F., *Le processus budgétaires comme processus d'interactions sociales : une approche par l'analyse de réseau social*, Finance Contrôle Stratégie, Volume 10, n°3, septembre 2007, pp.161-184.
- Wacheux F., *Méthodes qualitatives de recherche en gestion*, Economica, 1996.
- Wallace M.E., *Behavioral considerations in budgeting*, Management accounting, August 1966, pp.3-8.
- Waller WS., *Slack in participative budgeting : the joint effect of a truth-inducing pay scheme and risk preferences*, Accounting, Organizations and Society 1988, Vol. 13, n°1, pp 87-98.
- Wenger E.C., Snyder W.M., *Des communautés de pratiques : le nouvel horizon organisationnel*, Harvard business review sur le management du savoir en pratique, Editions d'organisation, 2003, pp. 91-115.
- Wright A., *The impact of selected environmental cues on audit disclosure judgements*, Critical perspectives on accounting, 1992, p. 273-290.
- Yahiaoui F., *Pilotage de la performance : où il est question de la mise en valeur du travail*, in *Dialogues autour de la performance en entreprise : les enjeux*, ECOSIP, L'Harmattan, Paris, 1999, p 111 à 153.
- Young MS., *Participative budgeting : the effect of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack*, Journal of Accounting Research, automne 1985, pp 829-849.
- Zand D., *Trust and managerial problem solving*, Administrative science Quarterly, 1972, vol. 17, N°2, pp. 229-239.
- Zardet V., *Contribution des systèmes d'informations stimulants à l'efficacité de l'entreprise. Cas d'expérimentations*, Thèse de Doctorat d'Etat ès Sciences de Gestion, Université Lumière Lyon 2, janvier 1986.
- Zarifian P., *La nouvelle productivité*, Edition de l'Harmattan, Paris, 1990.
- Zarifian P. *La gestion par activités et par processus à la croisée des chemins*, Annales des mines, mars 1995, p.80-92.
- Zecri J-L., *Processus budgétaire : motifs d'insatisfaction*, Actes Congrès AFC Angers, 2000 pp. 1018-1031
- Zeithaml V. A., Parasuraman A., Berry L. L., *Delivering quality service, balancing customer perceptions and expectations*, New York, 1990, The free press.
- Zimnovitch H. *La recherche historique en contrôle de gestion*, dans faire de la recherche en contrôle de gestion, Vuibert, 1999, pp.161-173.
- Zolnai-Saucray E., *La pédagogie, forme nouvelle de contrôle de l'organisation*, séminaire CEFAG, mars 1995, pp.132-148.
- Zolnai-Saucray,E., *Vers une pédagogie du contrôle dans l'organisation* in Dupuy, Y. (coordonné par), *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, , Vuibert, Paris, 1999, pp.125-139.

LEXIQUE

- **Apprentissage organisationnel** : capacité de l'organisation à obtenir, transmettre et utiliser de nouvelles compétences et techniques.
- **Auto-observation** : examen attentif de ses propres pratiques qui place le chercheur au cœur de son objet.
- **Balance socio-économique** : Cet outil permet de chiffrer les impacts économiques d'un projet d'investissement matériel ou immatériel en recensant toutes les actions nécessaires à la mise en œuvre du projet et les résultats attendus de mise en œuvre du projet afin de recenser les variations de charges et de produits visibles et de coûts-performances cachés.
- **Charges variables** : L'évaluation des charges variables repose sur la séparation entre charges fixes et variables. Les charges variables varient soit en fonction du niveau d'activité, elles sont alors appelées charges « variables mécaniques », soit en fonction des décisions stratégiques, elles sont dans ce cas, dénommées, charges « variables stratégiques ».
- **Comptabilité par activité** : la **méthode de l'activity based costing** apparue vers la fin des années 1980 est une technique de la comptabilité analytique qui approfondit l'analyse et la maîtrise des coûts, en précisant la nature des coûts indirects et des frais généraux selon le type d'activité. Les centres de travail sont décomposés en activités élémentaires par le biais d'entretiens avec les différents responsables, ainsi que de l'auto-évaluation du personnel de ses tâches. Puis, à partir de l'étude des documents comptables, le coût de chaque centre de travail est ventilé entre les activités et ce, directement, afin de rechercher des inducteurs de coût, cause principale de la variation de consommation de ressources.
- **Contrat d'activité périodiquement négociable** : Le **Contrat d'Activité Périodiquement Négociable** formalise les objectifs prioritaires et les moyens mis à disposition, pour chaque personne de l'entreprise (y compris ouvriers et employés) au travers d'un dialogue semestriel personnalisé avec le supérieur hiérarchique direct. Il donne lieu à un complément de rémunération substantiel autofinancé par la baisse des coûts cachés, si les objectifs collectifs, d'équipe et individuels sont atteints.
- **Contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables (CHVACV)** : La Contribution Horaire à la Valeur Ajoutée sur Coûts Variables est la valeur moyenne d'une heure d'activité humaine au sein de l'entreprise, quel que soit l'emploi, fonctionnel ou opérationnel, de l'individu.
- **Contrôle de gestion socio-économique** : rénovation du calcul économique pour l'aide à la décision, par l'analyse critique du système d'information comptable, de la comptabilité analytique du contrôle de gestion traditionnel et sur la proposition de méthodes et d'actions pour faire évoluer les systèmes d'information et de décision.

- **Contrôle de gestion stratégique :** le contrôle de gestion stratégique est un système qui intègre dans son système d'information le fait que la stratégie soit déclinée jusqu'au « terrain ».
- **Contrôleur de gestion :** le contrôleur de gestion est un gardien spécialiste au service des acteurs opérationnels et de la Direction générale.
- **Coût-valeur des activités :** Le « coût-valeur » des activités est constitué de deux éléments : les temps alloués à la réalisation des activités, auxquels s'ajoutent les charges variables afférentes. Cette option méthodologique provient des critiques des méthodes usuelles d'analyse des coûts directs/indirects, qui ont mené à distinguer le personnel en « main d'œuvre directe » et « main d'œuvre indirecte » et à exagérer l'usage des clés de répartition pour l'affectation des charges de main d'œuvre indirecte. Ces dernières deviennent souvent supérieures, en effectifs comme en masse salariale, à la main d'œuvre directe. En outre, les tenants de ce modèle ont opté pour un outil de mesure et d'action des activités qui ne soit pas axé sur des prises de décision qui soient systématiquement et aveuglément focalisées sur la réduction des charges, mais au contraire, délibérément axées sur l'accroissement de la valeur.
- **Décentralisation synchronisée :** dans le système de contrôle de gestion socio-économique, les reporting sont décidés collectivement puis déclinés dans les unités opérationnelles, afin d'être plus proches de l'information produite et de s'assurer que les informations locales détenues à tous les niveaux de l'entreprise sont bien prises en compte dans le système d'information global de l'entreprise.
- **Délégation concertée :** délégation avec un système d'animation auprès de la personne à qui l'activité est déléguée, c'est-à-dire en s'assurant de la mise à disposition de moyens et d'une évaluation régulière de la délégation.
- **Fiche d'activité polyvalente :** La fiche d'activités polyvalente est le recensement mensuel et semestriel pour chaque acteur de l'entreprise de : ses activités, ses temps prévus puis réalisés. Cette fiche est réalisée par la personne elle-même et ce, dans le but d'une responsabilisation et d'un intérêt accru pour son travail.
- **Fiche d'ordonnement par opération :** L'établissement d'une fiche d'ordonnement des opérations consiste, pour une action complexe, à décomposer les actions à mener en indiquant les personnes concernées ainsi que l'évaluation des temps prévisionnels nécessaires pour la réalisation de l'activité ; elle permet de programmer et piloter une activité et de réguler en cas de dysfonctionnement, par une réaffectation des temps.
- **Grille de compétences :** La grille de compétences est un outil synoptique de repérage des compétences d'une équipe qui permet d'évaluer le changement de compétences dans le processus de conduite du changement.
- **Investissement incorporel :** l'investissement incorporel est un élément essentiel des stratégies proactives endogènes d'action. Endogènes, parce qu'elles s'appuient sur les ressources internes telles que le potentiel humain.

- **Nomenclature d'activités :** La nomenclature des activités est une liste arborescente de toutes les activités d'une entreprise qui permet d'imputer les temps passés par destination et non par nature de tâche.
- **Plan d'actions prioritaires :** Le Plan d'Actions Prioritaires d'une entité désigne l'ensemble des actions à mettre en œuvre pendant un semestre pour atteindre les objectifs prioritaires de la période. Il a deux origines : le plan stratégique pluriannuel qui identifie sur un horizon de trois ans, les objectifs de stratégie externe et de stratégie interne (PASINTEX) et le diagnostic des dysfonctionnements et des coûts cachés à partir duquel des actions prioritaires d'innovation socio-économique sont décidées.
- **Plan d'actions prioritaires budgété :** le plan d'actions budgété est le résultat d'un passage progressif d'un budget de reproduction à un plan d'actions budgété par la consolidation des balances économiques des actions.
- **Recherche-intervention :** méthode de recherche qui se caractérise par une alternance de phases de recherche en entreprise et de phases de recherche en laboratoire. Dans ce concept le chercheur transforme délibérément l'objet étudié pour mieux le connaître et l'entreprise accepte de mener une conduite du changement.
- **Relations interpersonnelles :** relations interpersonnelles entre les opérationnels et le contrôleur de gestion en termes de rôle et de fonction.
- **Rôle :** « *Le rôle est un ensemble de comportements observables attachés à une position sociale aux normes structurantes et à un construit créatif issu de l'interaction.* »⁸³³.
- **Servuction :** analyse des processus de création et de "fabrication" des services, particulièrement adaptés à leur nature et à la spécificité du comportement des clients dans une relation de service.
- **Tableau de bord de pilotage stratégique :** Le **Tableau De Bord de Pilotage** regroupe les indicateurs qualitatifs, quantitatifs et financiers utilisés par chaque membre de l'encadrement pour piloter concrètement les personnes et les activités de sa zone de responsabilité.
- **Théorie socio-économique :** Théorie fondée par H. Savall⁸³⁴ dans laquelle l'entreprise est considérée comme un **système** dans lequel les **structures** et les **comportements** sont en très **forte interaction** et qui constituent le fonctionnement de l'entreprise. Toutefois, il apparaît des écarts entre le fonctionnement souhaité et celui constaté : ce sont les **dysfonctionnements** qui sont classés en six familles : les conditions de travail, l'organisation du travail, la gestion du temps, la communication-coordination-concertation, la formation intégrée et la mise en œuvre stratégique. Les dysfonctionnements engendrent des coûts pour l'entreprise qui sont en général cachés et qui affectent la performance économique de l'entreprise.

⁸³³ Calvo-Ryba J., *Le travail du dirigeant : vers une analyse en termes de rôle*, 13^{ème} Conférence de l'AIMS, juin 2004, p. 12.

⁸³⁴ Savall H., *Enrichir le travail humain*, Economica 1999, 275 p.

ANNEXES

**ANNEXE 1 – LISTE DES INDICATEURS ET OUTILS DU CONTROLE DE
GESTION SOCIO-ECONOMIQUE (CAS 1)**

- Fiche d'ordonnancement des opérations de contrôle de gestion

1^{er} VOLET : ANALYSE ECONOMIQUE DU PASSE

PHASE A = PREPARATION DU COUT DES ACTIVITES REALISEES ET FIABILISATION DE LA COMPTABILITE GENERALE

- « Soldes intermédiaires de gestion »
- « Tableau des charges fixes et variables »
- « Fiches d'activité polyvalentes »
- « Tableau de calcul de la CHVA(M)CV de l'année »
- « Etat de contrôle de saisie des FICHE D'ACTIVITÉ POLYVALENTE »
- « Fiche de pilotage opérationnel des activités solvables tous intervenants »
- Fiche « Pilotage des temps et des avances clients / pilotage opérationnel des activités solvables » (mensuelle, cumulée)
- « Inventaire stocks de livres + revues »
- Fiche « RECAPITULATIF FICHE D'ACTIVITÉ POLYVALENTE CUMUL DU SEMESTRE 2005.»
- Fiche « RECAPITULATIF FICHE D'ACTIVITÉ POLYVALENTE DU MOIS.»
- Fiche « TABLEAU DE SYNTHESE DU CALCUL DE LA CHVACV »
- Fiche « SUIVI DES JOURS DE CONGES PAYES »

PHASE B = EDITION DU COUT DES ACTIVITES REALISEES

- Fiche « COUT TOTAL DES ACTIVITES»
- Fiche « RECAPITULATIF ACTIVITES SOLVABLES »
- Fiche « RECAPITULATIF PILOTAGE OPÉRATIONNEL DES ACTIVITÉS SOLVABLES »

PHASE C = ANALYSES DE RENTABILITE SOCIO-ECONOMIQUE (OqFi) DES PRINCIPALES ACTIVITES

- Fiche « PILOTAGE INDIVIDUEL PAR ACTIVITE »

2^{ème} VOLET : ANALYSE ECONOMIQUE PREVISIONNELLE
--

- Fiche « RECAPITULATIF PREVISIONNEL FICHE D'ACTIVITÉ POLYVALENTE 1^{er}/2^{ème} SEMESTRE 2006 »

ANNEXE 2 - BUDGET PREVISIONNEL CONGRES 2007 (CAS 1)

CONGRES 2007 / BUDGET prévisionnel version n°1							
(Coût Complet) calculs sur 3 journées pleines							
DEPENSES HT (en €)				RECETTES HT (en €)			
	q	Q	Fi		q	Q	Fi
Hébergement :				Inscriptions :			
Hébergements intervenants		1	1000	Cf. détail des tarifs			
pris en charge							
Gala dont décorations florales (menu et micro gratuits)		150	12000	Inscriptions universitaires (300 € TTC soit <u>250,84 € HT</u>)	150		37626
Petits déjeuners et pause café + eau	Compris dans location Cafet		6000				
Wine and Chees Party		?		Inscriptions doctorants : 100 € TTC soit 83, 61 € HT sans actes ni dîner de gala	200		16722
Repas : 20 € / pers. / repas	300 jour 1 + 300 jour 2 + 300 jour 3		18000	TOTAL			54348
Actes	1 tome	200	5500	reversion			5434,8
CD-Rom	exemplaires	500	692,5	Subventions :			
Mallettes (5,95 €)		220	1309	Subvention 1 <i>à demander</i>			3000
TOTAL			43501,5	Subvention 2 <i>à demander</i>			4000
Autres frais pris en charge :				Subvention 3 <i>à demander</i>			1000
Inscriptions sur budget (100 € TTC soit 83,61 € HT)		22	1839,42	Subvention 4 <i>à demander</i>			2000
Assurances			250				
Invités (10x250,84€)		10	2508,4				
TOTAL			4597,82	TOTAL			10000
Location salle et matériel, transport :				Sponsors :			
Salle (frais de personnel + de nettoyage) hors Dîner de Gala			814,25	A	<i>à négocier</i>		1500
Salle (frais de personnel pour le Dîner de Gala)			50	B	<i>à négocier</i>		1500
Location chaises, tables et vaisselle			366,3	C	<i>à négocier</i>		5000
Location Cafétéria				TOTAL			8000
Location matériel de traduction			9000				
Traduction 2 interprètes			4170				
Location matériel Audio + Vidéo + Assistance			3645				
Photos			562,5				
Enregistrement audio							
Bus (trajet jusqu'au Dîner de gala)			1308				
TOTAL			19916,05				

TOTAL		3 076,10	94 805,40	
Frais de communication :				
Impression lettres mailing Multi's Impression	3 mailings : septembre /octobre, novembre, décembre	5700 envois (2300 déjà réalisés à ce jour)	12284	
Papiers, enveloppes (mailing)				
Photocopies				
Affranchissements				
Tirage programmes et docs complémentaires mallettes			875	
TOTAL			13158	
TOTAL CHARGES EXTERNES		68015,4		TOTAL : 72348
TOTAL GENERAL		175979		
	TOTAL CHARGES	TOTAL PRODUITS	RESULTAT	
Colloque brut	68015	72348	4333	
Colloque 2007 net (dont frais de personnel)	175979	66913,2	-109066	

ANNEXE 3 - BUDGET PREVISIONNEL COLLOQUE 2006 (CAS 1)

COLLOQUE 2006 / BUDGET REEL (Coût Complet effectif)

MAJ : 19/02/2007

DEPENSES HT (en €)

RECETTES PREVISIONNELLES HT (en €)

RECETTES HT REELLES (en €)

	q	Q	Fi		q	Q	Fi	Q	Fi	
Hébergement :				Inscriptions :						
Animation musicale (6 musiciens)	-	800	800	Tarif gala : 66,88 € HT	En sus des frais d'inscription	18 payants	1204	3	201	
Gala (repas + animation) 35,95 € HT / personne maxi.	-	80	2 876							
Petits déjeuners et pause (2 par jour)	-	100 p	1 620	Inscriptions payantes :						
café + eau	-			Adhérents 150,50 € HT (2 jours)	-	30	4 515	23	3 462	
Repas : 23 € / pers. / repas	2 jours	165	3 795	Adhérents 75,25 € HT (1 jour)	-	10	753	5	376	
CD-Rom (1,48 €)	-	300	444	Non adhérents 217,39 € HT (2 jours)	-	20	4 348	26	5 652	
Mallettes (5,95 €)	-	120	714	Non adhérents 117,05 € HT (1 jour)	-	20	2 341	25	2 926	
Actes colloque (400 pages)	-	150	2 495	Autres (étudiants...) 25,08 € HT (forfait 2 jours)	-	20	502	22	552	
				Autres : tarif groupe	-	-	-	700 € TTC	585	
Reversement des formations (25,08 € HT)	-	33	828	Inscriptions à la formation du 13/11/2006 (25,08 € HT)	Nombre ateliers selon nombre participants	20	502	33	828	
TOTAL			13 572	TOTAL			14 163	137	14 581	
Autres frais pris en charge :				Subventions :						
Inscriptions sur budget (tarif à 217,39 € HT)			1 003	3 non adhérents 1 jour + 3 non adhérents 2 jours	1	3 000 € demandés	-	500	-	500
Dîner de Gala (tarif à 66,88 € HT / personne)	Compris dans l'inscription	-	-	2	3 000 € demandés	-	500	-	750	
Assurances	-	-	130	3	1 500 € demandés	-	-	-	1 300	
Invités (tarif à 217,39 €)			828	4 non adhérents 1 jour + 1 adhérent 1 jour + 1 adhérent 2 jours + 2 galas	4	2 000 € demandés	-	-	-	
Transport intervenants (2 A/R Lyon-Paris)			490	5	3 000 € demandés	-	-	-	-	
TOTAL			1 961	TOTAL		1 000	0	2 550		
Location salle et matériel :				Sponsors :						
Salle (frais de personnel + de nettoyage) hors Dîner de Gala		-	-	Entreprises /organisations	En lien avec la psychanalyse et le management	-	500	-	-	
Salle (frais de personnel pour le Dîner de Gala)	Heures supplémentaires gardien	-	63	Institutions		-	-	-	-	
Location chaises, tables		-	-							
Location matériel Audio + Vidéo + Assistance	3 vidéo projecteurs	-	853							
Photos et enregistrement audio		-	267							
TOTAL			1183	TOTAL		500	0	0		

ANNEXES

Frais d'organisation :					
Temps FOO, temps déclarés (h) CHMCV = 27,51 € / h					
Elaboration programme	60	24	646		
Organisation / Logistique	352,48	469	12895		
Dont plaquettes et mailing					
Inscriptions / Facturation	71	61	1671		
Constitution des Comités scientifiques/appel à communications	56	4	110		
Synchro/ Planification / Pilotage + lancement	23	48	1320		
Gestion des articles (dont préparation du CD-ROM et actes papier)	181	132	3618		
Demandes de subventions / sponsors / promotion	65	53	1458		
Préparation et réalisation de l'ouvrage collectif (7 plénières et 30 communications)	200	Non réalisé	0		
Travaux de secrétariat (gestion contacts...)	Non prévu	35	949		
TOTAL	1008,48	824	22668		
Frais de communication :					
Impression lettres mailing	Plusieurs mailings : courrier et courriels	500 envois coût moyen odc (2,1482 €)	1074		
Papiers, enveloppes (mailing)					
Photocopies					
Affranchissements					
Tirage programmes et docs complémentaires mallettes	0,1529 € par document (coût moyen)	600 tirages	92		
TOTAL			1166		
TOTAL CHARGES EXTERNES (1)	16716	TOTAL GENERAL PRODUITS (3)	15663	TOTAL GENERAL PRODUITS ACTUELS (4)	17 131
TOTAL GENERAL CHARGES (2)	40550				
RESULTAT HORS FRAIS D'ORGANISATION ET DE COMMUNICATION (3)-(1)			-1053	RESULTAT ACTUEL (4)-(1)	416
RESULTAT GENERAL (AVEC PRISE EN CHARGE) (3)-(2)			-24887	RESULTAT ACTUEL (4)-(2)	- 23 419

**ANNEXE 4 - EXEMPLE DE LA LISTE DES INDICATEURS DU TABLEAU DE
BORD DE PILOTAGE D'UNE DIRECTION REGIONALE (CAS 2)**

LISTE DES INDICATEURS DE TABLEAU DE BORD UTILISES PAR LA DIRECTION RÉGIONALE DE M.

Libellé de l'indicateur	Intérêt de l'indicateur	Nature (1)			Support	Emetteur	Degré d'utilisation (2)	Saisie (3)					Pilotage (3)				
		q	Q	f				1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
1. DIRECTION RÉGIONALE																	
1.1. Communication-Coordination-Concertation																	
Fiche de résolutions		x															
Comptes-rendus de réunion		x															
Fiches d'identité des services		x															
Note de synthèse - audit des dispositifs 3C - comité de direction de direction		x	x														
1.2. Pilotage des activités et des hommes																	
Grilles de compétences		x															
Plans d'actions prioritaires		x															
Fiche d'ordonnancement par opération des actions de formation de la Direction Régionale		x															
Grilles d'audit des plans d'actions prioritaires		x	x				—										
1.3. Intégration des agents																	
Procédure d'accueil d'un nouvel agent		x															
2. SERVICES AUX ENTREPRISES																	
2.1. Communication-Coordination-Concertation																	
Procès verbaux de réunion d'équipe		x															
Note d'information pour les conseillers sur les sollicitations de participation à des séances d'informations		x															
2.2. Pilotage des activités et des hommes																	
Tableaux récapitulatifs mensuels des jours de présence par personne			x														
Tableau récapitulatif hebdomadaire des jours de présence par personne		x															

Tableaux récapitulatifs annuels du nombre de dossiers par personne			x																
Tableau récapitulatif mensuel du nombre de dossiers traités par personne			x																
Indicateur de ruptures des formations			x																
Planning de rendez-vous		x																	
Modalités d'évaluation d'un conseiller		x	x																
2.3. Formation interne																			
Manuel technique de diffusion des offres		x	x																
Note de présentation de principes de gestion du temps		x																	
Liste des codes liés aux absences		x																	
Note de présentation des champs à saisir dans une application informatique		x																	
2.4. Marché de l'emploi																			
Nombre d'offres d'emploi vacantes dans les entreprises pour la région de M.			x																
Note d'information sur la situation du marché de l'emploi		x																	
3. SERVICES AUX PARTICULIERS																			
3.1. Communication-Coordination-Concertation																			
Procès verbaux de réunions		x																	
3.2. Pilotage des activités et des hommes																			
Grille d'observation et d'évaluation des pratiques professionnelles		x	x																
Relevé des besoins de formation		x																	
Eventail de délégation		x																	
Tableau récapitulatif hebdomadaire des jours de présence par personne		x																	
Indicateurs de charge de travail par personne et par prestation			x																

Tableau récapitulatif annuel des visites médicales réalisées			x																	
Tableau récapitulatif annuel des activités relatives aux jeunes demandeurs d'emploi			x																	
Tableau récapitulatif mensuel des jours de présence par personne			x																	
Liste mensuelle des demandeurs d'emploi A.		x																		
3.3. Formation interne																				
Fiches descriptives de poste		x																		
Document récapitulatif des procédures de travail		x																		
Synthèses des ateliers de retour d'expérience		x																		
3.4. Documentation																				
Liste d'ouvrages en management à destination des conseillers en accompagnement professionnel		x																		
Liste des codes professionnels			x																	
3.5. Accompagnement du public																				
Fiche d'ordonnancement par opération		x																		
3.6. Intégration des agents																				
Fiche d'ordonnancement par opération		x																		
3.7. Démarche qualité																				
Enquête de satisfaction auprès des demandeurs d'emploi et du personnel		x	x																	
Analyse de l'absentéisme des demandeurs d'emploi (Plan d'accompagnement)		x	x																	
Indicateurs d'impact du Plan d'accompagnement sur l'insertion des demandeurs d'emploi			x																	
3.8. Législation																				
Instructions sur la main d'œuvre étrangère		x																		

Instructions sur le travail des étudiants		x																		
Instructions sur les réductions des titres de transport		x	x																	
Instructions sur l'obligation scolaire		x	x																	
Instructions sur les allocations de transition		x																		
Procédure d'inscription d'un demandeur d'emploi		x	x																	
Procédure de délivrance d'une attestation de présentation à un demandeur d'emploi		x																		
Procédure de convocation aux visites médicales		x																		
4. PARTENARIATS																				
4.1. Communication-Coordination-Concertation																				
Procès verbaux de réunions		x																		
Cahier de communication		x																		
Fiches de résolutions		x																		
4.2. Pilotage des activités et des hommes																				
Planning hebdomadaire des activités																				
Planning horaire de prise en charge des groupes																				
Planning des entretiens individuels programmés																				
Tableau récapitulatif bimensuel des jours de présence par personne			x																	
Récapitulatif de l'activité par tranches horaires			x																	
Fiches d'ordonnancement par opération		x																		
Nombre de contrats stagiaires			x																	
Nombre de suivi de stage			x																	
Indicateur de valeur ajoutée				x																
4.3. Formation interne																				
Fiches descriptives de poste		x																		
Procédures		x																		
Synthèses des ateliers management		x																		
4.4. Démarche qualité																				
Sondages		x	x																	

5. MARCHE DE L'EMPLOI ET DE LA FORMATION														
5.1. Communication-Coordination-Concertation														
Procès verbaux de réunions		x												
Ordres du jour de réunions		x												
Fiches de résolutions		x												
Organigramme		x												
5.2. Pilotage des activités et des hommes														
Mini-diagnostic		x	x											
Plan d'actions		x												
Fiches des visites exceptionnelles		x												
Nombre de publications			x											
Périodicité de publication de la revue E.			x											
5.3. Enquêtes et statistiques														
Rapports		x	x											
Nombre de demandeurs d'emploi par âges			x											
5.4. Formation interne														
Fiche descriptive des tâches réalisées		x												
6. DOMAINE D'ACTIVITE														
6.1. ...														
6.2. ...														
6.3. ...														
6.4. ...														
6.5. ...														

**ANNEXE 5 – EXEMPLE DE METHODE ET DE RESULTAT D’EVALUATION DES
COUTS-VALEURS D’ACTIVITE (CAS 2)**

Illustration 2 - Service Chèques-Formation

Méthode

- 1. Estimation des coûts fixes par activité :**
 - Quotidiennement, chaque agent de l'équipe saisit les temps qu'il a prestés sur les activités,
 - Réalisation d'un rapport reprenant les temps prestés par l'ensemble de l'équipe sur chacune des activités – ces temps sont valorisés à la CHVACV,
- 2. Détermination des coûts variables :** via un entretien avec le responsable d'équipe pendant lequel :
 - le responsable est invité à identifier de mémoire, pour chaque activité du service, les coûts (natures de coûts) générés par celle-ci,
 - pour chaque nature de coût identifiée par activité, le responsable détermine s'il s'agit d'un coût fixe ou d'un coût variable mécanique / stratégique ?
 - ce travail est complété par une analyse de la comptabilité analytique.
- 3. Vers des coûts-valeurs par unité produite :** via l'entretien avec le responsable, pendant lequel il lui a également été demandé de fournir les indicateurs de production (correspondant au(x) produit(s)) sur la période),

Illustration 2 - Service Chèques-Formation

Résultat obtenu

- Un coût-valeur total des activités du service sur une période déterminée, avec distinction coûts fixes, variables mécaniques et stratégiques,
- Un coût-valeur total par activité du service, avec distinction coûts fixes / coûts variables mécaniques et CV stratégiques,
- Un listing d'indicateurs de production disponibles et potentiels.

**ANNEXE 6 – EXEMPLE DE COUTS-VALEURS D'ACTIVITE DANS UN
SERVICE (CAS 2)**

Illustration 2 - Service Chèques-Formation

Activités	août - déc. 2007	Valeurs des heures prestées avec chvacv = 38,69 €	Charges externes variables		Coût - Valeur total par activité (en €)
			En fonction de choix stratégiques	En fonction du niveau d'activité	
COUT TOTAL DIRECT DE PRODUCTION DES ACTIVITES	1.987,83	76.909 €	3.629 €	4.998.915 €	5.079.453 €
S/T COUTS DIRECTS DE PRODUCTION DES ACTIVITES DE SUPPORT	104,75	4.053 €	- €	- €	4.053 €
S/T COUTS DIRECTS DE PRODUCTION DES ACTIVITES EXTERNES	1.849,17	71.544 €	3.103 €	4.998.915 €	5.073.562 €
07- Informer l'entreprise du chèque formation	410,83	15.895 €	- €	932 €	16.827 €
08- Traiter les inscriptions	331,75	12.835 €	- €	564 €	13.399 €
09- Promouvoir la mesure	123,83	4.791 €	2.913 €	- €	7.704 €
10- Mettre à jour formabanque locale	680,42	26.325 €	- €	- €	26.325 €
11- Répondre à un besoin de formation	55,42	2.144 €	- €	126 €	2.270 €
12- <i>Emettre et rembourser les chèques via l'émetteur</i>	11,67	451 €	15 €	4.997.177 €	4.997.643 €
13- Comités d'accompagnement	60,42	2.338 €	125 €	- €	2.463 €
14- Gérer les fraudes	18,33	709 €	41 €	41 €	792 €
15- Tenir à jour TRAFORM	33,67	1.303 €	- €	- €	1.303 €
16- Contribuer à l'élaboration des rapports statistiques	10,58	409 €	- €	- €	409 €
17- Mener des entretiens de suivi	67,25	2.602 €	8 €	76 €	2.686 €
Autres activités courantes	45,00	1.741 €	- €	- €	1.741,05 €
S/T COUTS DIRECTS DE PRODUCTION DES ACTIVITES DE CREATION DE POTENTIEL	33,92	1.312 €	526,00 €	- €	1.838 €
PAP	18,50	716 €	- €	- €	716 €
Formations/séminaires/colloques	0,00	- €	526 €	- €	526 €
Autres activités de création de potentiel	15,42	596 €	- €	- €	596 €

**ANNEXE 7 - CHVACV - METHODE D'IDENTIFICATION DES CHARGES
VARIABLES - TRAVAIL EN AVAL PAR LE CORRESPONDANT BUDGETAIRE
(CAS 2)**

Pour le calcul de la CHVACV 2007, les comptes par nature les plus conséquents budgétairement ont été analysés.

Exemple	6132160	Honoraires des Consultants
<p>Coûts fixes : formations de secourisme, maintenance (non évolutive) d'applications informatiques, abonnements et hébergements annuels de sites internet, frais d'entretien de bâtiments,</p>		
<p>Coûts variables mécaniques : frais de formation de travailleurs dans le cadre de Cellules de reconversion collectives (le coût de l'activité augmente avec le nombre de travailleurs suivant la formation),....</p>		
<p>Coûts variables stratégiques : frais de formations des agents (techniques d'animation,), certains frais de formation pour les demandeurs d'emploi dans le cadre de projets pilotes (atelier relooking, atelier « image de soi»,), réalisation et création de sites internet, réalisation et création de logos, Recherche-action sur le développement économique d'une Région.</p>		

**ANNEXE 8 – SYNTHÈSE DE L'INVESTISSEMENT IMMATERIEL SUR LA
PÉRIODE 2004 – 2006**

(Année du diagnostic / évaluation)

(Deuxième cas : établissement d'accueil pour personnes handicapées en difficulté)

Extrait de « Evaluation socio-économique dans un établissement français d'accueil pour personnes handicapées en difficulté », Rapport de recherche ISEOR, novembre 2006.

	Investissement humain	Investissement financier	Investissement total
Marché – Perspectives d’activité	5 760 €	N.E.	5 760 €
Potentiel humain	155 580 €	19 500 €	175 080 €
Technologie – maintenance – matériel	1 870 €	N.E.	1 870 €
Produits	4 440 €	N.E.	4 440 €
Mise en œuvre stratégique	83 640 €	118 920 €	202 560 €
TOTAL	251 290 €	138 420 €	389 710 €

**ANNEXE 9 – EXEMPLE DE PLANNING DE MISE EN PLACE DU CONTROLE
DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE**

(Cinquième cas : entreprise d'électricité industrielle)

Objectifs	Actions	PARTICIPANTS	Octobre	Novembre	Décembre	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Sept
Vendre le concept contrôle de gestion socio-économique	Réaliser un argumentaire du contrôle de gestion socio- économique	A+B+C	■	■										
Révision des nomenclatures d'activité (entité pilote)	Etablir des règles et des objectifs guidant la réalisation de la nomenclature d'activité et la logique de pointage	A+B+C	■											
	Réaliser une nomenclature d'activité	Entités pilotes	■	■										
	Communiquer la nomenclature d'activité	Entités pilotes	■	■										
	Tester le pointage suivant la nomenclature d'activité	Entités pilotes			■									
	Examiner la possibilité d'adaptation de la nomenclature et établir les reporting utiles à l'exploitation des données de pointage	Inf. interne				■	■							
	Adapter la nomenclature	Inf. interne						■	■					
	Tester le pointage suivant la nomenclature d'activité dans le logiciel - Extraire les reporting	Entités pilotes								■	■			
	Evaluer l'impact lié aux pointages de toutes les heures prestées	A												■
Révision des nomenclatures d'activité (extension)	Réaliser une nomenclature d'activité	Entité												

ANNEXES

Objectifs	Actions	PARTICIPANTS	Octobre	Novembre	Décembre	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Sept
Etablir les règles de gestion des actions prioritaires	Tester le pointage suivant la nomenclature d'activité dans le logiciel - Extraire les reporting	Entités												
	Etablir les règles d'ouverture et d'attribution d'un n° d'action prioritaire	A + C												
	Etablir les règles de pointages sur ces projets et les modalités de gestion par le responsable de l'action prioritaire	A + C												
Renforcer l'utilisation de la CHVACV	Calculer la CHVACV	C												
	Utilisation de la CHVACV dans l'évaluation des coûts cachés	CODIR + C + B												
	Utilisation de la CHVACV dans l'évaluation des investissements - balance économique	CODIR + C + B												
	Utilisation des plans d'action budgétés													
	Utilisation de la CHVACV dans la prévision budgétaire entité pilote	A + C + Resp entité pilote												
Renforcer la gestion socio-économique des projets	Rappel des règles de revue de projet	C												
	Rappel des méthodes et des règles de gestion de projet -	CODIR												

Objectifs	Actions	PARTICIPANTS	Octobre	Novembre	Décembre	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Sept
	découpe des projets													
Consolidation des plannings par entité	Revoir les règles liées à la sous-traitance interne	A + C + CODIR												
	Redistribution des plannings par entité	Resp. Entité												
	Intégration des actions prioritaires dans le planning	Resp. Entité												
Contractualiser les prestations des fonctions supports	Sur base des nomenclatures, contractualiser les prestations supports	A +C												
	Revoir les règles de facturation interne	A + C + CODIR												

ANNEXE 10 – EXEMPLE DE BALANCE ECONOMIQUE

(Troisième cas : Entreprise de télésurveillance électronique)

Panier n° : 3 ND 6 + 2 ND 16 HEM 11

Clarifier les rôles respectifs et les relations entre les services

ND 6. L'entité ne s'implique peut-être pas suffisamment dans la résolution des problèmes transversaux de l'entreprise, comme ceux relatifs à la gestion des contrats. Cela est probablement dû à un manque de concertation avec les services commercial, administratif et technique.

ND 2. Le manque de modestie, de concertation et de rigueur de certains membres de l'encadrement contribue à

entretenir des clivages entre les niveaux hiérarchiques de l'entité. Ce phénomène est amplifié par l'absence de dispositif régulier de réunion.

ND 16. Il existe d'importantes difficultés dans la gestion de la charge de travail liées à l'irrégularité de la remontée des contrats par les techniciens et les commerciaux.

Cela engendre d'importantes perturbations au niveau des conditions de travail.

HEM 11. L'ensemble du personnel souffre quotidiennement de nombreux dérangements,



comme des appels téléphoniques ou des passages fréquents dans les bureaux. Ces sollicitations vont à l'encontre de l'organisation des services.

Projet : Optimisation du traitement clôtures d'installations

© ISEOR 1999

ACTIONS CONCRÈTES	DYSFONCTIONNEMENT ÉLÉMENTAIRE	COÛTS DE DYSFT	TAUX REDUC. PRONOSTIQUÉ	GAINS		en €/AN FINANCIER
				QUALITATIF	QUANTITATIF	
Envoi direct à l'ADV F par les agences techniques des PV d'installation des contrats commissionnés par l'ADV (Les PV SAV, R et T continueront à être envoyés à V)	Actuellement, les PV de types : N, A, L, E sont envoyés à V puis à F		■	Simplification du circuit de traitement	Gain de 24 h sur la trésorerie immédiate	
=> regrouper l'envoi PV aux contrats ou préférer un S18 plus économique	Envoi Chrono en S12 (6,86€) pouvant se faire en S18 (3,81€) ou regroupé lors de l'envoi des contrats par les 14 agences + 1 envoi journalier V => F (diff 6,86-3,81 =3,05 / 180 envois/m)	6600 €	□	Gain de temps sur le traitement du PV et donc de la facturation du contrat	estimation mini 1/3	2160 €/An

ANNEXES

=> Simplifier la communication	De nombreux appels téléphoniques ou messages surtout en période de clôture des commissions afin de synchroniser le traitement des PV entre les services Planification et Contrôle, commerciaux et techniques (3h Planif/ 2h adv / 3h agences) 8 * 38,11 *12	3658.5 €		Un seul interlocuteur en clôture pour le réseau commercial et technique	mise en commun des informations : 8 h	3660 €/An
=> Optimiser le contrôle des installations mettre en place une vérification systématique du raccordement	Il manque une vérification systématique du raccordement et du test au PC pour les systèmes TLS	Risque : facturer un client avant son raccordement		Client satisfait / confiance de L'établissement financier		
TOTAL						0

Types de coûts d'investissements du projet :

Transfert de compétence, formation et mise en place du nouveau fonctionnement : 40 h => **1524 €**

Temps : à 38,11€/h

Temps : transfert de 4 h par jour déjà existant sur V ex-planif

Fournitures :

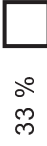
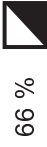
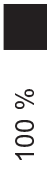
Fournitures :

Autres charges :

Autres charges :

1 Déplact V-P pour formation : 140 €

Réduction prévisionnelle de coûts cachés :



**ANNEXE 11 – TABLEAU DES CHARGES FIXES ET VARIABLES EN
FONCTION DU PLAN COMPTABLE (CAS 1)**

COMPTES DE CHARGES	OBS.	TOTAL	CHARGES FIXES INCORPORABLES	CHARGES NON INCORPORABLES	ASSIETTE Imputation (CV1) ou (CV2)	% Imputation	REPARTITION CHARGES VARIABLES SELON LIGNES DE LA NOMENCLATURE DES ACTIVITES										
							Revue 8.1.0.0	Coll 9.4.0.0	Mailing 7.6.8.2	Pro-motion 4.4.2	Con-tacts à LT 4.1.4	Publi. Ouvr. 8.5	Gest abon revues 2.2.10	Logis. FC 9.2.2.2			
TOTAL CHARGES FIXES + VARIABLES		1 854 695															
MOINS COMPTES CROISES NON IMPUTABLES		-237 588															
TOTAL CHARGES IMPUTABLES		1 617 107															
SOUS-TOTAUX VARIABLES / FIXES		422 538	1 194 569														
TOTAL CHARGES VARIABLES AVEC LE NIVEAU D'ACTIVITE (CV2)		248 718	1 194 569				7253	5 484	6 170	10896	5162	5916	714	207123			
TOTAL CHARGES VARIABLES EN FONCTION CHOIX STRATEGIQUES (CV1)		173 820															
Fourn.entre. net		606 310	fixe				24218	65645	9916	36700	3844	16 901	7299	9297			
SOUS-TOTAL A		1 071	1 071		0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
A		749	749														
SOUS-TOTAL L		234	234														
L		234	234														
SOUS-TOTAL P		88	88														
P		88	88														
Fourn. F		606 311	cv2		207123		0	0	0	0	0	0	0	207123	0	0	207123
SOUS-TOTAL A																	
A																	
SOUS-TOTAL L						100											
L						100											

**ANNEXE 12 – EXTRAIT DE L’EVALUATION SOCIO-ECONOMIQUE DANS LE
SERVICE ADMINISTRATION DU PATIENT : METHODOLOGIE ET CALCUL
D’EVOLUTION DE LA CHVACV**

(Premier cas Etablissement belge de santé)

**« *Evaluation socio-économique dans un établissement belge de santé* », *Rapport de
recherche ISEOR, Septembre 2007. 226 pages***

L'équipe de recherche-intervention était constituée de Savall H., Krief N., Vangeneberg R., Henriot J., Petit R. ainsi que Khenniche S., que nous remercions ici pour les matériaux d'observation scientifique collectés lors de cette recherche-intervention.

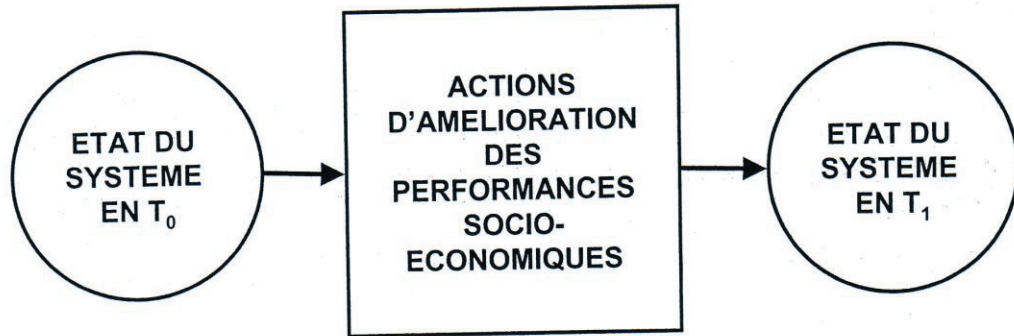
**EVALUATION SOCIO-ECONOMIQUE
ETABLISSEMENT HOSPITALIER PRIVE**

- SOMMAIRE -

1. Principes de l'évaluation socio-économique
2. Méthodologie de réalisation de l'évaluation
3. Synthèse de l'évaluation
 - Evolution de la contribution horaire à la marge sur coûts variables (CHMCV)
4. Evaluation – partie qualitative
5. Evaluation – partie quantitative – Evaluation de la conversion des coûts cachés = accroissement de valeur ajoutée
6. Avis d'expert
 - Réalisations marquantes
 - Points à surveiller
 - Recommandations

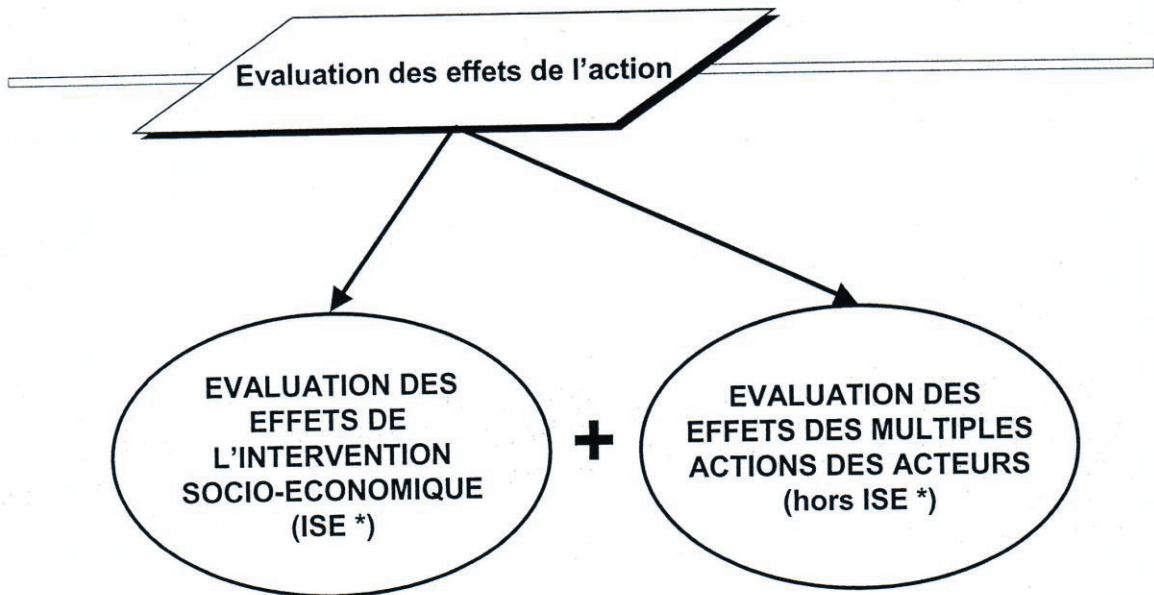
**- 1 -
PRINCIPES DE L'EVALUATION
SOCIO-ECONOMIQUE**

Principes de l'évaluation



Module source : Évaluation 4
© ISEOR 1992

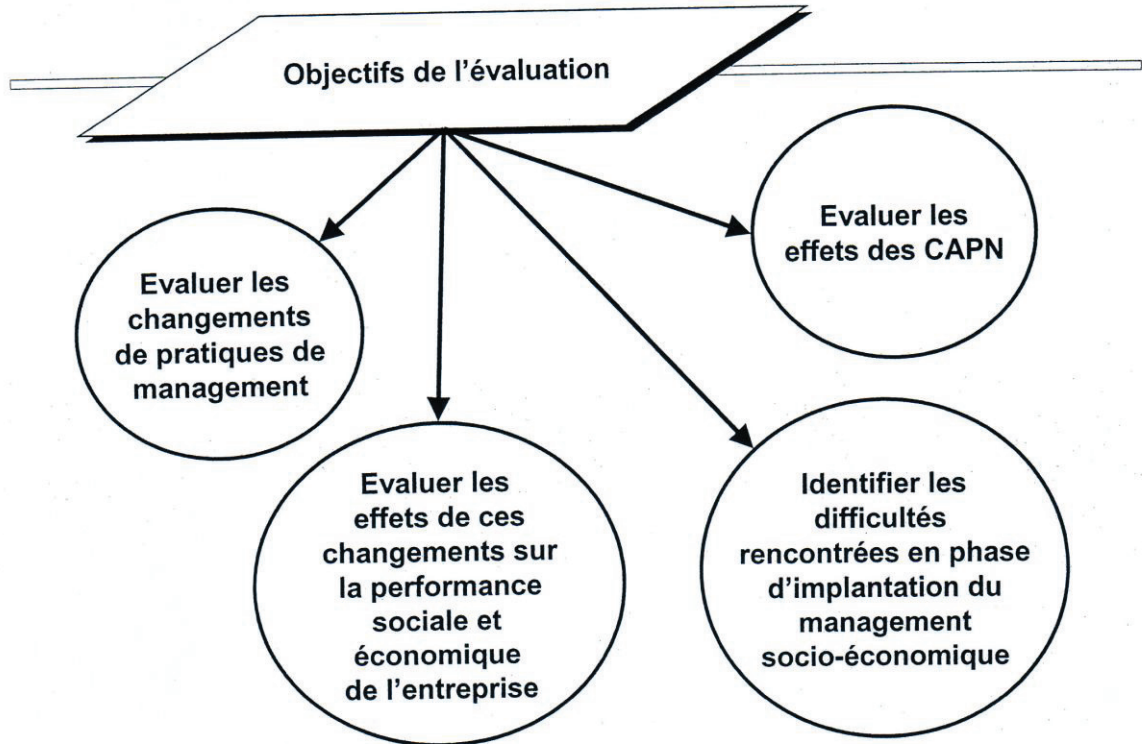
Module Evaluation Socio-Economique
MAJ ISEOR 2005 - Page : 4



* ISE : Intervention Socio-Économique

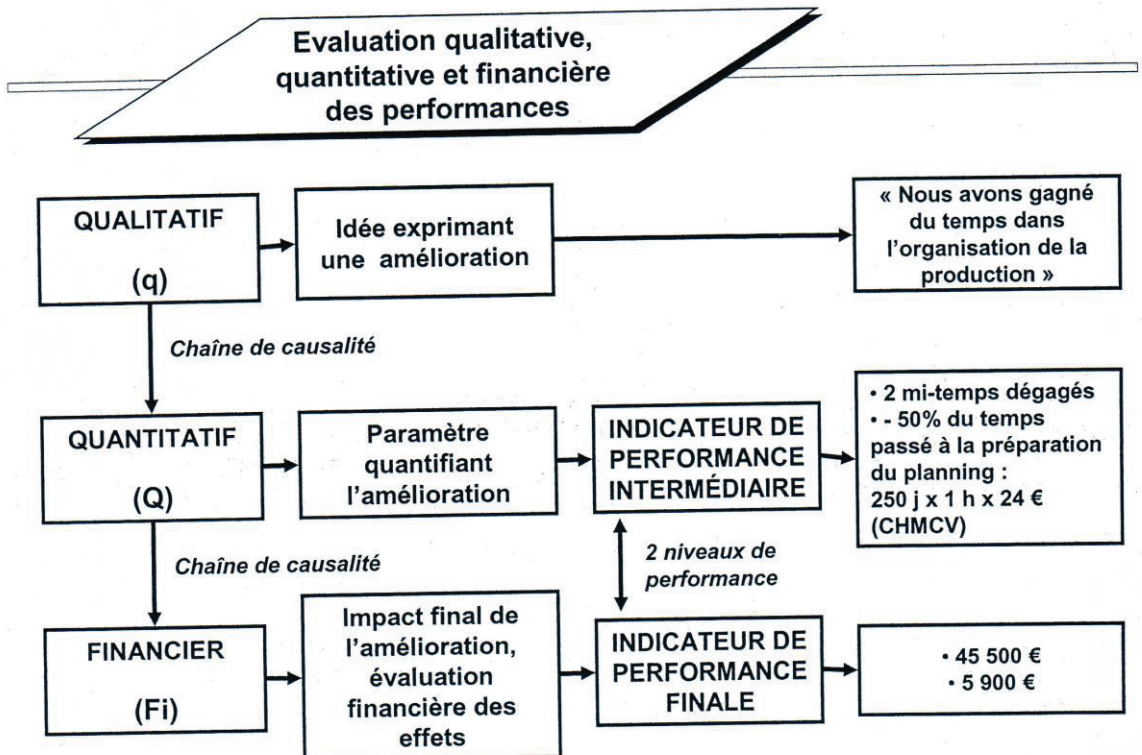
Module source : Évaluation 6
© ISEOR 1992

Module Evaluation Socio-Economique
MAJ ISEOR 2005 - Page : 5



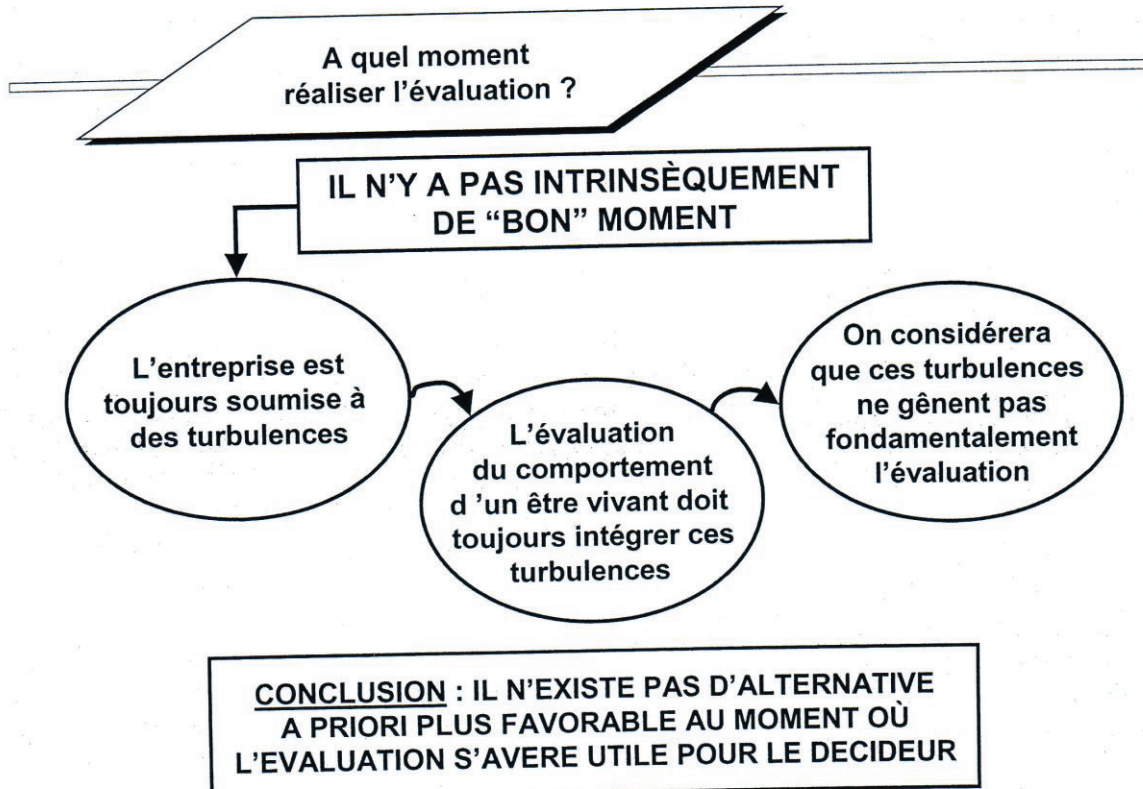
Module source : Évaluation 1
© ISEOR 1992

Module Evaluation Socio-Economique
MAJ ISEOR 2005 - Page : 6



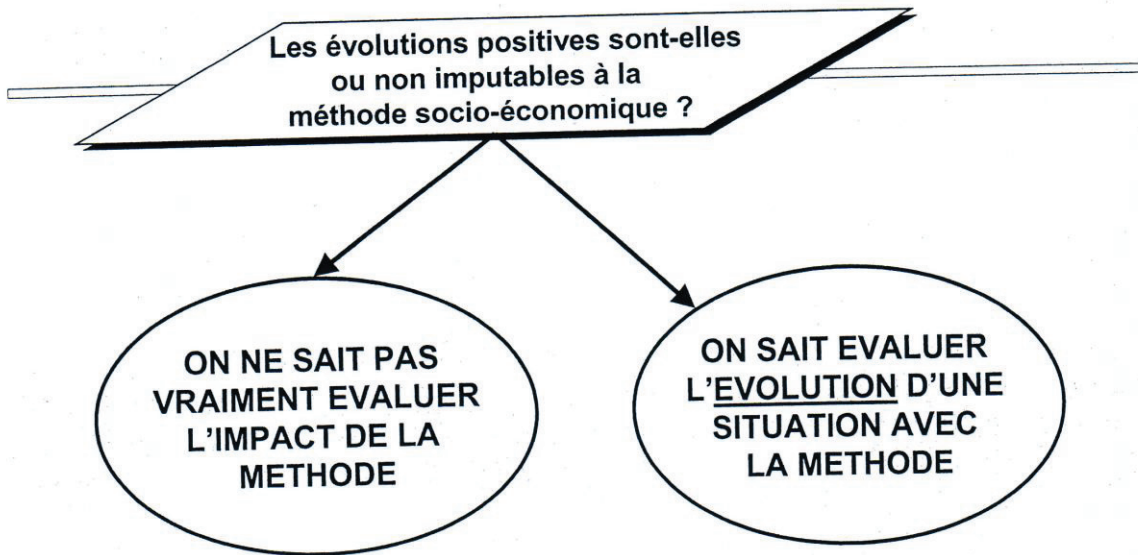
Module source : Évaluation 2
© ISEOR 1992

Module Evaluation Socio-Economique
MAJ ISEOR 2005 - Page : 8



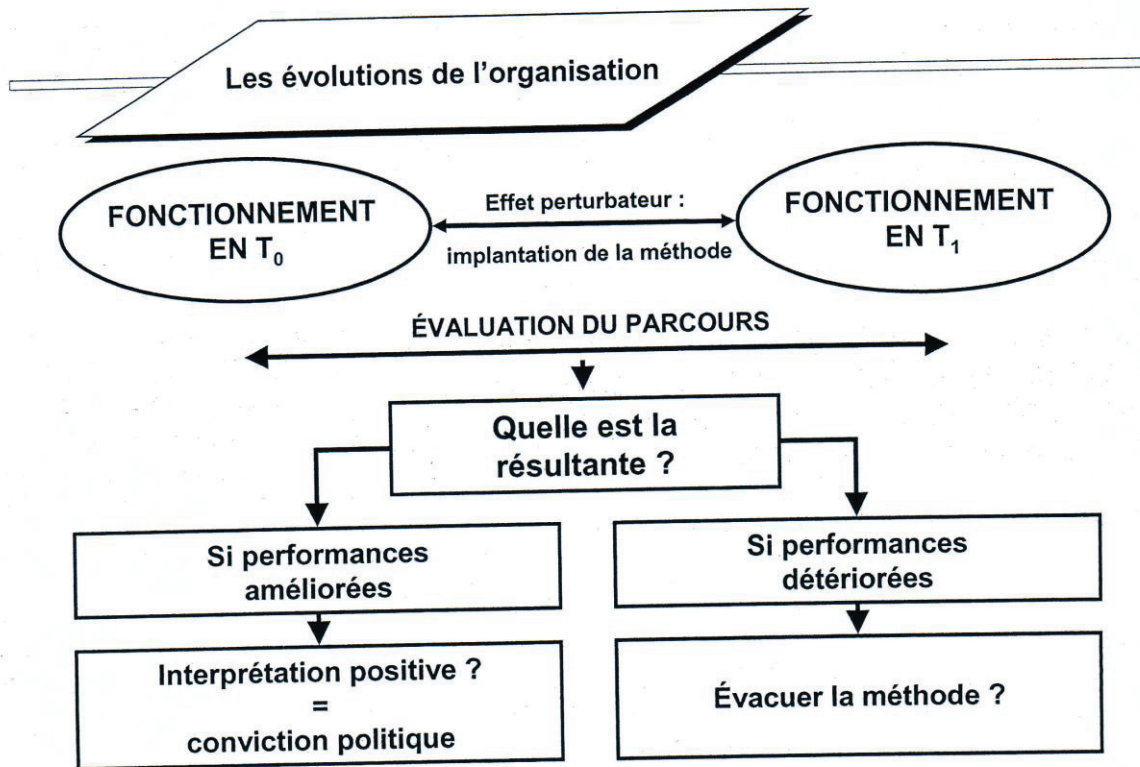
Module source : Évaluation 4
© ISEOR 1992

Module Evaluation Socio-Economique
MAJ ISEOR 2005 - Page : 9



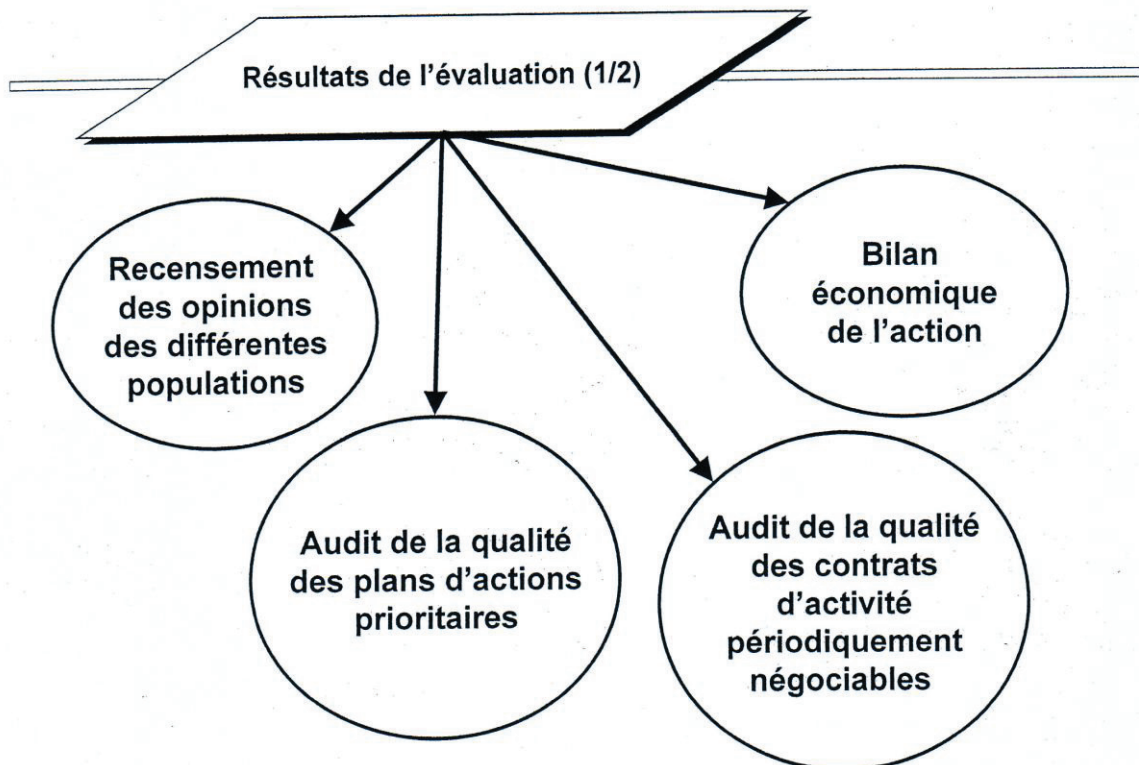
Module source : Évaluation 5
© ISEOR 1992

Module Evaluation Socio-Economique
MAJ ISEOR 2005 - Page : 10



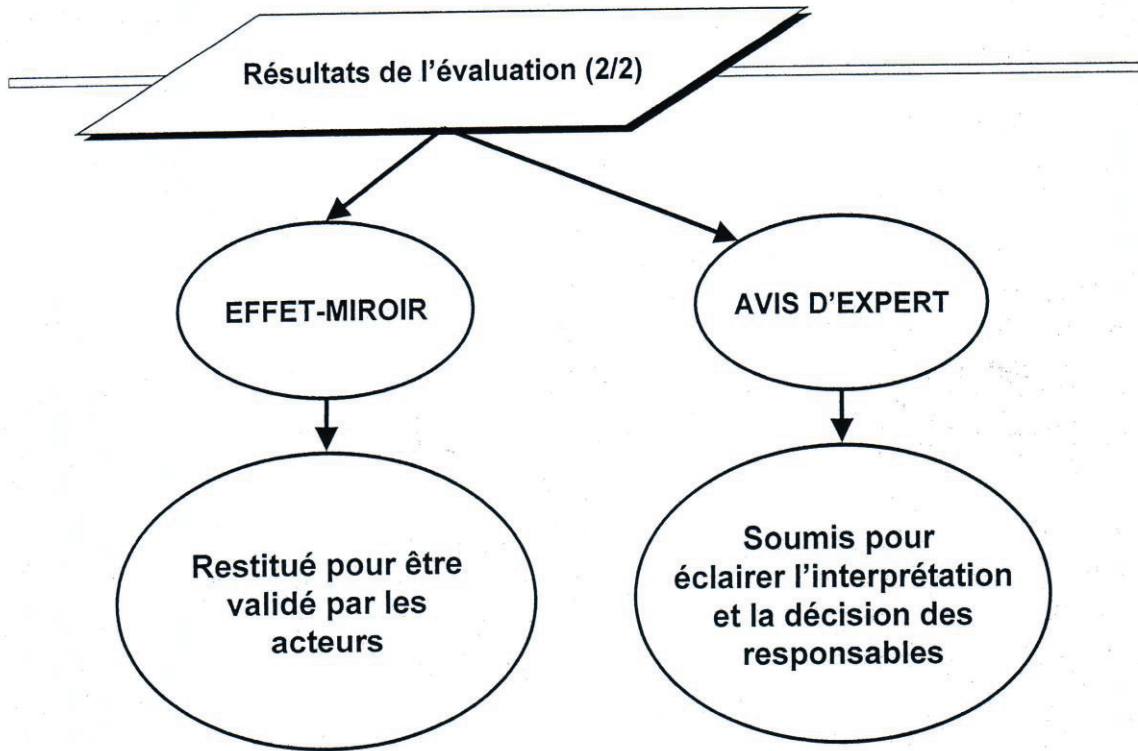
Module source : Évaluation 7
© ISEOR 1992

Module Evaluation Socio-Economique
MAJ ISEOR 2005 - Page : 11



Module source : Évaluation 8
© ISEOR 1992

Module Evaluation Socio-Economique
MAJ ISEOR 2004 - Page : 16



Module source : Évaluation 9
© ISEOR 1992

Module Evaluation Socio-Economique
MAJ ISEOR 2004 - Page : 17

Exemples de réalisations positives

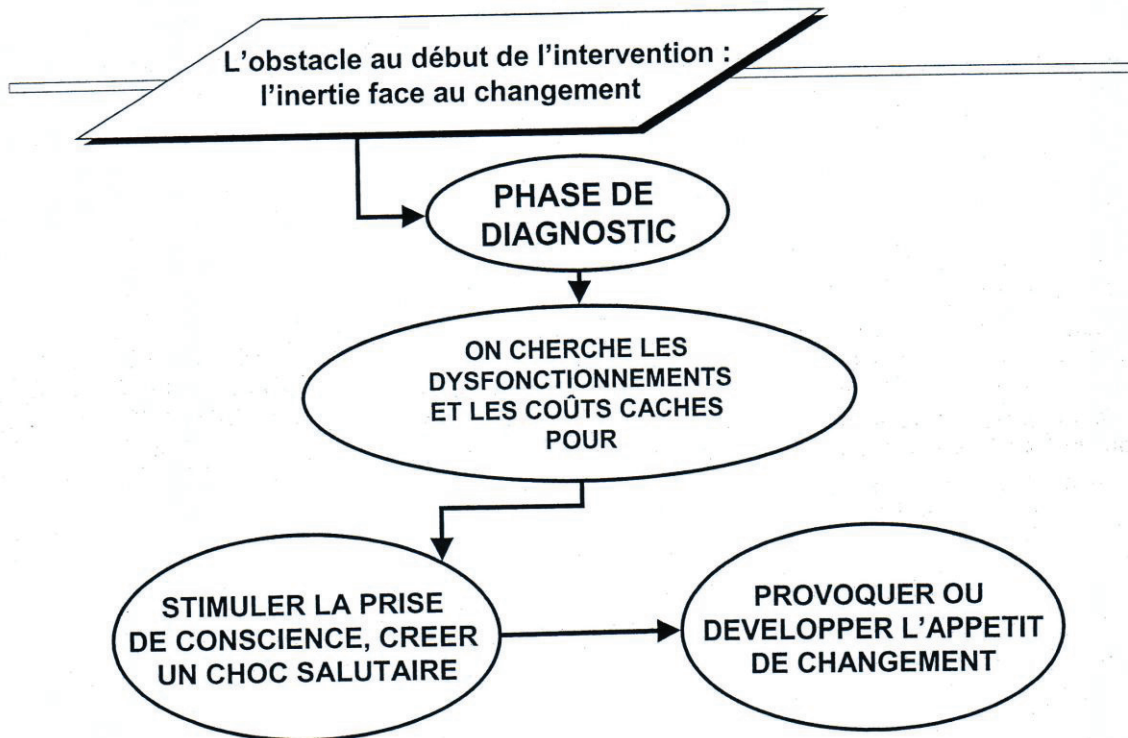
- ▶ Le Directeur Délégué a mis en place des rendez-vous de pilotage bi-mensuels des grands projets avec ses proches collaborateurs
- ▶ Le Chef de Service Départemental a réorganisé l'activité, il anime des réunions régulières et efficaces
- ▶ Le Chef d'Établissement pilote régulièrement son Plan d'Actions Prioritaires avec son équipe
- ▶ Le service fonctionnel fait des audits plus efficaces
- ▶ Le cadre utilise son tableau de bord et prend des micro-décisions ayant des incidences budgétaires significatives
- ▶ L'agent de maîtrise organise différemment le travail de son équipe, il pallie mieux les absences éventuelles
- ▶ L'agent d'exécution fait remonter à chaque réunion mensuelle de l'équipe des propositions d'amélioration

↓ ↓ ↓

IL FAUT DONC UNE VERITABLE EXTRACTION DE CES IDEES, DONNEES ET RESULTATS

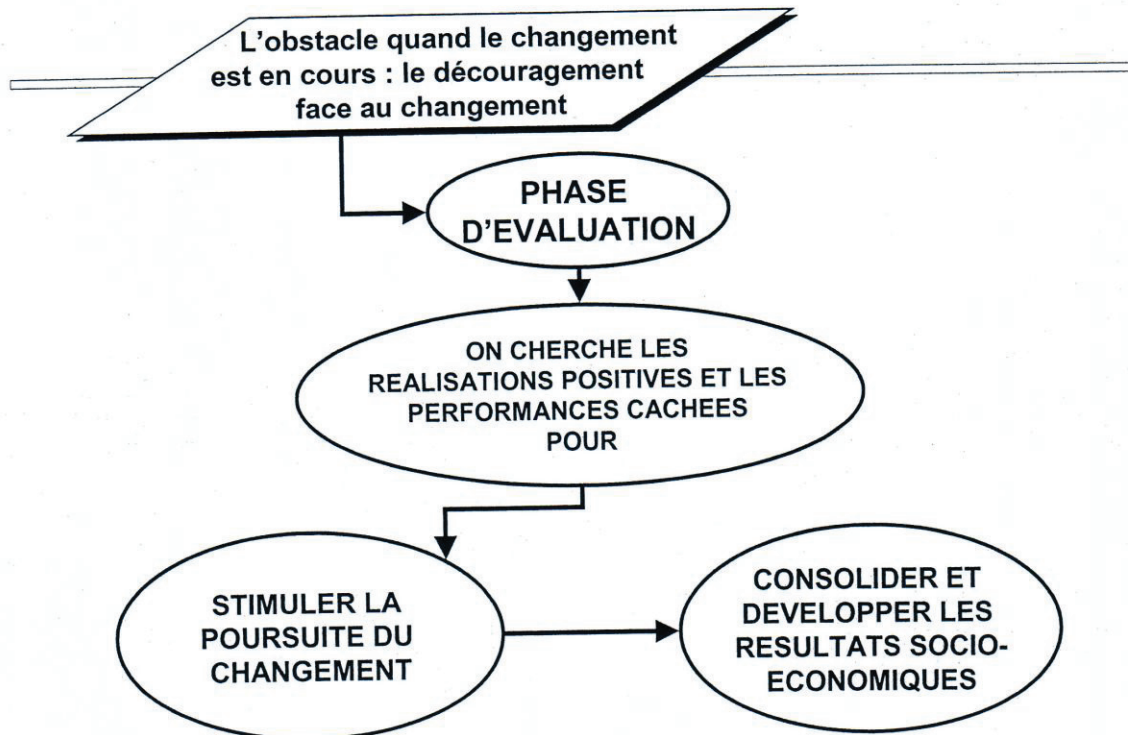
Module source : Évaluation 11
© ISEOR 1992

Module Evaluation Socio-Economique
MAJ ISEOR 2005 - Page : 12



Module source : Évaluation 14
© ISEOR 1992

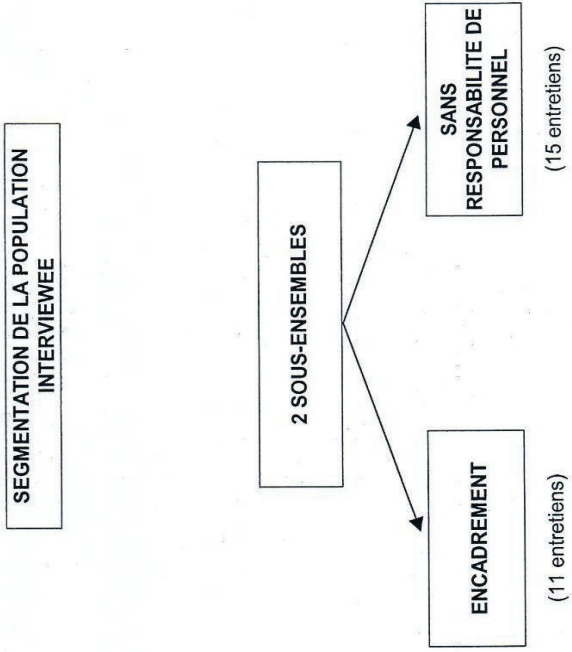
Module Evaluation Socio-Economique
MAJ ISEOR 2005 - Page : 13



Module source : Évaluation 15
© ISEOR 1992

Module Evaluation Socio-Economique
MAJ ISEOR 2005 - Page : 14

- 2 - METHODOLOGIE DE REALISATION DE L'EVALUATION



**COMPOSITION DE LA SOUS-POPULATION
« ENCADREMENT »**

- 1 Directeur Général
- 1 Directeur de l'Organisation
- 1 Responsable Facturation
- 1 Responsable Accueil et Tarification
- 1 Responsable Secrétariats médicaux et Archives
- 1 Coordinatrice de la Polyclinique, Accueil Central et Tarification
- 1 Coordinatrice Facturation hospitalisation
- 1 Coordinatrice du Secrétariat Laboratoire – prélèvements
- 1 Coordinatrice du Secrétariat Imagerie médicale
- 1 Directeur Financier
- 1 Directeur Séjour Patient

TOTAL = 11 ENTRETIENS

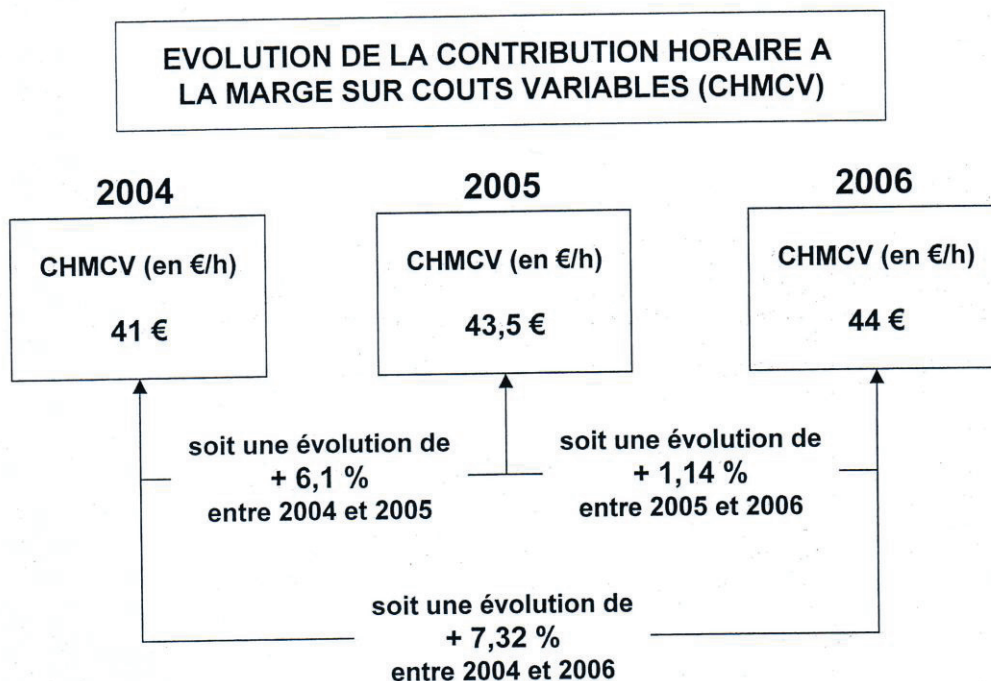
**NOMBRE DE PERSONNES VUES EN ENTRETIEN
= 11 PERSONNES**

**COMPOSITION DE LA SOUS-POPULATION
« SANS RESPONSABILITE DE PERSONNEL »**

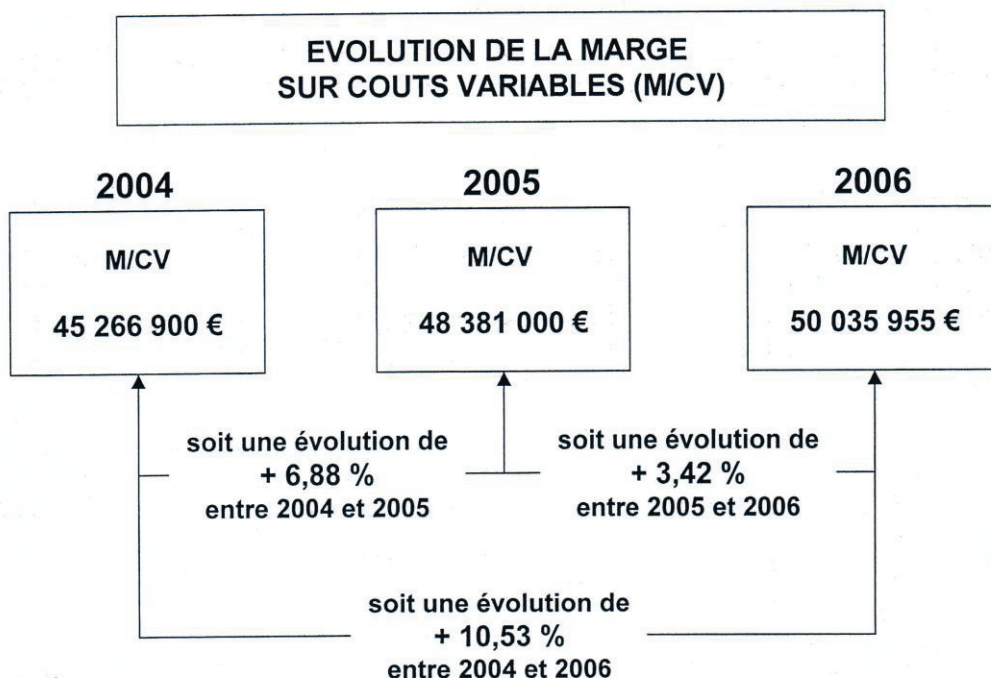
FONCTION DES PERSONNES VUES EN ENTRETIENS	NOMBRE D'ENTRETIENS
1 Secrétaire Accueil Urgences	1
4 Secrétaires Accueil	1
3 Secrétaires Accueil	1
5 Employées administratives	1
3 Secrétaires Accueil	1
4 Employées d'accueil	1
2 Employées administratives	1
1 Responsable du contentieux	1
4 Employées administratives	1
3 Secrétaires médicales	1
2 Secrétaires Laboratoire	1
1 Secrétaire Service Prélèvements (laboratoire)	1
1 Employée administrative	1
2 Secrétaires médicales	1
3 Secrétaires médicales	1
3 Employées Accueil central	1
3 Employées Accueil central	1
4 Secrétaires Accueil	1
4 Secrétaires Admissions	1

TOTAL = 15 ENTRETIENS

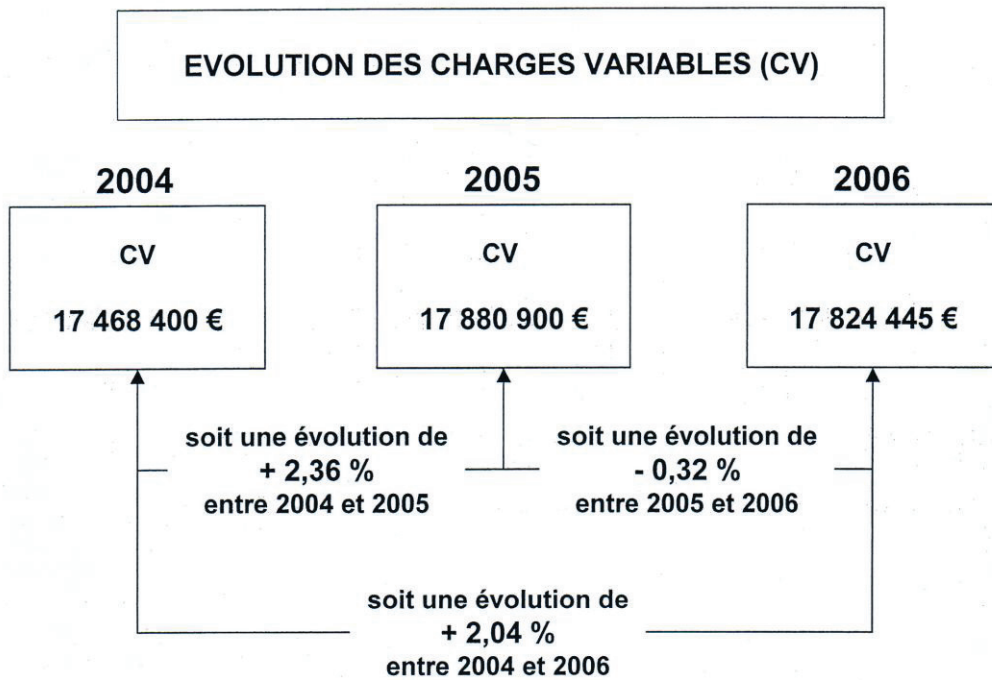
**NOMBRE DE PERSONNES VUES EN ENTRETIEN =
53 PERSONNES**



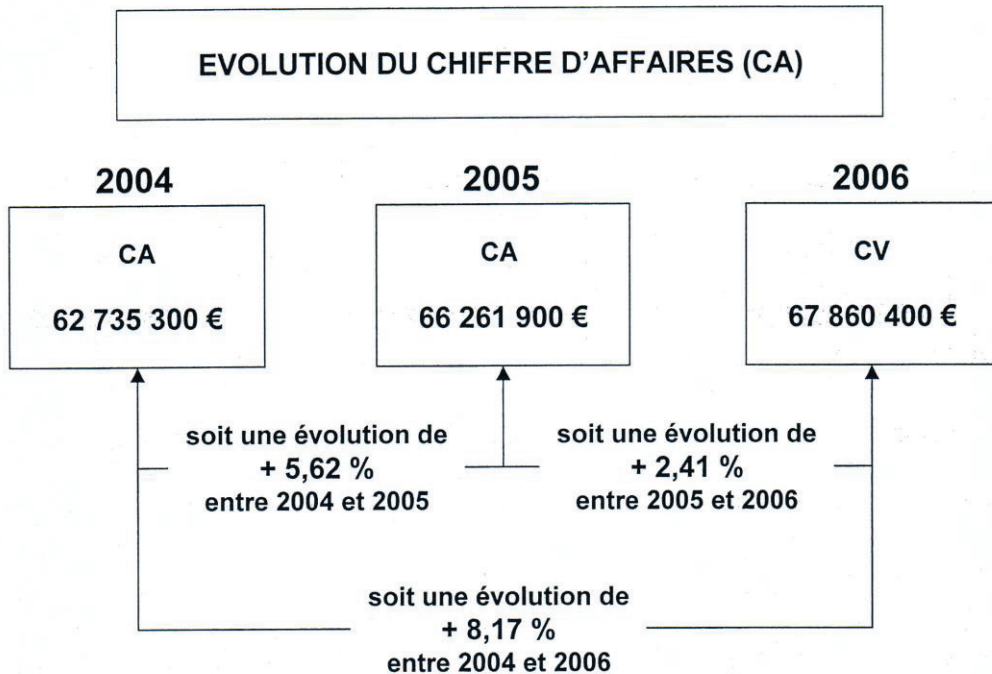
© ISEOR 2007



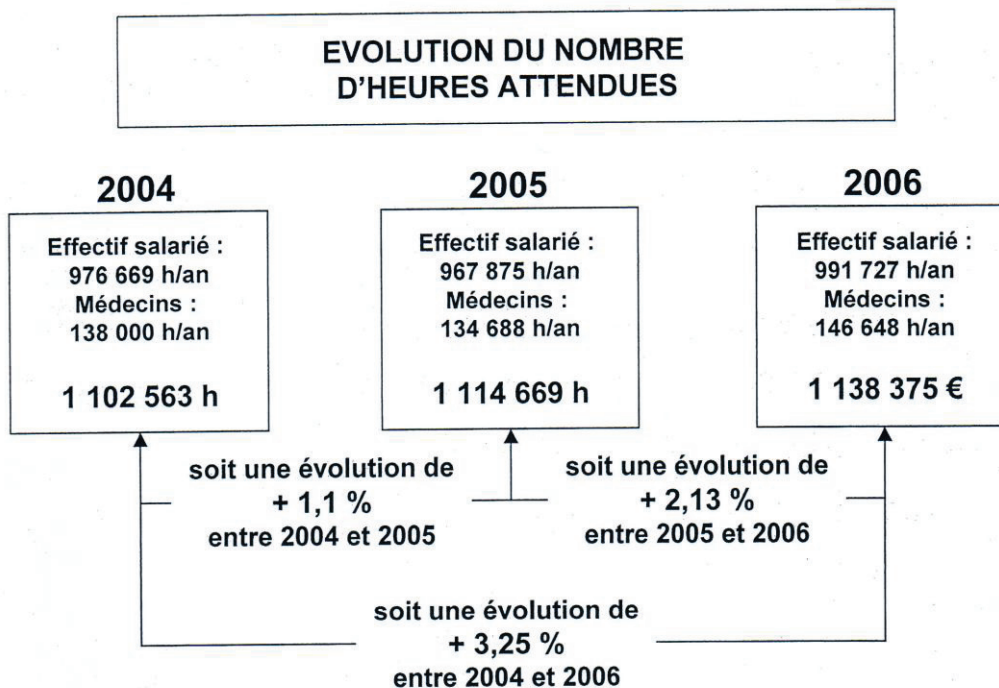
© ISEOR 2007



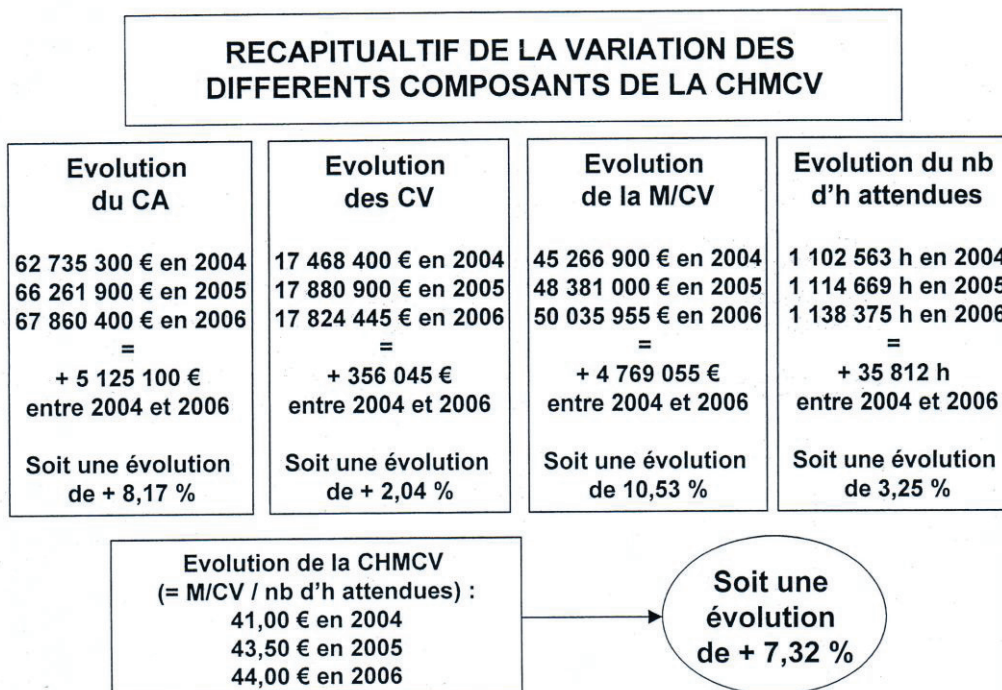
© ISEOR 2007



© ISEOR 2007



© ISEOR 2007



© ISEOR 2007

ANNEXE 13 - GUIDE D'ENTRETIEN DES ENTRETIENS SEMI-DIRECTIFS

GUIDE D'ENTRETIEN

- **description du système de contrôle de gestion (outils, procédures...)**
 - Quels sont les outils favorisant le partage de la fonction contrôle de gestion entre spécialistes et opérationnels ? Les opérationnels participent-ils à l'élaboration des budgets ?
 - Quels sont les outils ou procédures qui favorisent l'aide à la prise de décisions ?
 - Comment se fait le couplage contrôle de gestion-stratégie ?
 - La responsabilisation des opérationnels (= jusqu'où ?)
 - La décentralisation (= jusqu'où ?)
 - La répartition des activités
 - L'organisation des activités
 - La responsabilisation
 - La coopération
 - La crédibilité

- **le rôle du contrôleur de gestion dans le système**
 - Description
 - Est-ce que selon vous le Management socio-économique a fait évoluer son rôle ?

- **votre conception du contrôle de gestion**
 - Description
 - Est-ce que le Management socio-économique a fait évoluer votre conception ?

- **l'évolution de votre système de contrôle de gestion**
 - Description
 - Est-ce que le Management socio-économique a fait évoluer votre système de contrôle de gestion ?

ANNEXE 14 - TABLEAU DES HYPOTHESES

HYPOTHESES DESCRIPTIVES	HYPOTHESES EXPLICATIVES	HYPOTHESES PRESCRIPTIVES
THEME : Confiance	THEME : Confiance	THEME : Confiance
HD 1 La crainte et le traitement du risque sont très importants en CDG	HE 1 les entreprises sont en profonde et constante mutation.	HP 1 En contrôle de gestion le risque est une incertitude mesurable en instaurant par exemple un climat de confiance entre les parties prenantes.
	HE 1.2 En CDG le risque est dû à un défaut de coordination ou à l'opportunisme des acteurs .	HP 1.2 Le contrôleur de gestion a donc un rôle à jouer pour permettre cette coordination et faire en sorte que l'opportunisme des acteurs convergent vers la stratégie de l'entreprise.
HD 2 Dans les cabinets de conseils on observe un style particulier de confiance : la confiance contrainte	HE 2 La non-confiance étant interdite et sanctionnée, l'acteur est obligé de faire confiance.	HP 2 La confiance peut-être engagée par : <ul style="list-style-type: none"> - Le développement de relations interpersonnelles - Le contrôle caché - La reconnaissance.
THEME : Centralisation-décentralisation	THEME : Centralisation-décentralisation	THEME : Centralisation-écentralisation
HD 4 Le contrôle de gestion se limite aux activités dites solvables des organisations c'est-à-dire les activités qui sont facturées à des clients externes.	HE 4.1 Le contrôle de gestion ne prend pas en compte les activités internes de l'entreprise (prestations entre les différents services)	HP 4.1 Le contrôle de gestion appliqué à l'ensemble des activités de l'organisation de services à celles dites solvables et non solvables permet de donner au dirigeant une réelle vue d'ensemble. HP 4.2 Le contrôle de gestion intégré à tous les métiers de l'entreprise (et non considéré comme c'est souvent le cas comme un pôle totalement à part), permet sa diffusion à tous les niveaux de l'entreprise pour une meilleure maîtrise des coûts internes et externes de la PME.
HD 9 Le coût d'obtention d'informations fiables et transparentes de la part des acteurs de l'entreprise est extrêmement élevé.)	HE 9.1 Les informations demandées par la comptabilité générale et le contrôle de gestion sont souvent ressenties comme des inquisitions, des ingérences, une volonté de contrôler	HP 9.1 Dans les PME le rôle du contrôleur de gestion englobe celui de superviseur de la comptabilité pour qu'il ait une meilleure connaissance de l'économie de l'entreprise.

	<p>H E 9.2 Le contrôleur de gestion est perçu par rapport aux pourvoyeurs d'informations comme un consommateur, censeur et non comme une aide fonctionnelle.</p>	<p>HP 9.2 Il est nécessaire de développer l'information du personnel sur l'importance - tant pour leur gestion personnelle que pour l'économie de l'entreprise - de déclarer les temps réellement passés sur une activité.</p> <p>H P 9.3 Les acteurs transmettent des informations fiables quand ils y trouvent des contreparties positives pour eux.</p> <p>HP 9.4 La mise en place d'un système de déclaration des temps pour chaque activité de l'entreprise permet la responsabilisation des personnes.</p>
<p>HD 15 Les informations dans les entreprises de service sont diffusées dans toute la structure et ont du mal à circuler de façon efficace</p>	<p>HE 15</p>	<p>HP 15 Le contrôleur de gestion a un rôle d'agent d'intégration où il a une dimension humaine de chef d'équipe, de pédagogue...</p>
<p>SOUS-THEME : le processus budgétaire</p>	<p>SOUS-THEME : le processus budgétaire</p>	<p>SOUS-THEME : le processus budgétaire</p>
<p>HD 16 Les budgets tels qu'ils sont pratiqués sont très insatisfaisants.</p>	<p>HE 16-1 Les insatisfactions liées au processus budgétaire s'expliquent par :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les longs délais de production des budgets - la complexité de cette production - la difficulté d'obtenir des informations fiables 	<p>HP 16-1 L'auto-contrôle permet de pallier certaines lacunes des budgets.</p> <p>(Méric00-6)</p>
	<p>HE 16-2 L'insatisfaction liée au budget est due au faible degré de participation des responsables opérationnels au processus budgétaire</p>	<p>HP 16-2 Il est nécessaire que la direction générale et l'ensemble des responsables, évaluent, choisissent et atteignent un consensus sur les budgets.</p>
		<p>HP 16-3 En période de turbulences, des adaptations sont faites dans les méthodes d'élaboration des budgets.</p>

SOUS-THEME : Cadres opérationnels et intermédiaires et la stratégie	SOUS-THEME : Cadres opérationnels et intermédiaires et la stratégie	SOUS-THEME : Cadres opérationnels et intermédiaires et la stratégie
HD 18 Quand le degré de décentralisation est élevé les cadres intermédiaires influent sur le processus stratégique	HE 18 C'est par la décentralisation verticale que les cadres intermédiaires obtiennent plus de pouvoirs mais pas au niveau stratégique.	HP 18 La mise en place du MASE et plus particulièrement la méthode socio-économique d'élaboration de la stratégie permettent d'articuler le processus budgétaire au processus stratégique.
THEME : Rôles des fonctionnels /opérationnels (théorie des organisations)	THEME : Rôles des fonctionnels /opérationnels (théorie des organisations)	THEME : Rôles des fonctionnels /opérationnels (théorie des organisations)
HD 7 Dans les activités de services, les opérationnels ou les fonctionnels autres que contrôle de gestion ne pratiquent pas d'activité de contrôle de gestion A nuancer suivant taille de l'entreprise et le niveau hiérarchique)		HP 7.1 Développer l'auto-contrôle de gestion permet une responsabilisation du personnel à tous les niveaux de l'entreprise.
		HP 16.1 BIS Le rôle du contrôleur de gestion est un rôle de vigilance économique qui permet de réduire l'incertitude et vérifier que tous les efforts qui sont fournis par les collaborateurs convergent bien vers les objectifs de la stratégie HP 16.2 BIS Le contrôleur de gestion peut soutenir le dirigeant pour animer et contrôler le système d'informations et piloter la stratégie
HD 17 dans les entreprises de conseil le couplage stratégie et budget n'est pas réalisé		HP 17.1 Le CDG et par conséquent le contrôleur de gestion sont l'interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel du point de vue de l'efficacité et de l'efficience

<p>HD 19 Le contrôleur de gestion incite les responsables des différents services à donner des informations fiables.</p>		<p>HP 17.2 le budget devrait s'appuyer sur les informations des opérationnels pour permettre la réalisation de la stratégie de l'entreprise.l</p> <p>HP 17.3 Par délégation du dirigeant, le rôle du contrôleur de gestion est de s'assurer que les prises de décisions des opérationnels sont bien en adéquation avec les décisions stratégiques.</p> <p>HP 19 Le renforcement des 3 C à travers la mise en place ou la réactivation d'outils permet de maîtriser le flux d'informations</p>
<p>THEME : Degré de partage de la fonction entre Spécialistes et Opérationnels</p>	<p>THEME : Degré de partage de la fonction entre Spécialistes et Opérationnels</p>	<p>THEME : Degré de partage de la fonction entre Spécialistes et Opérationnels</p>
<p>HD 2 BIS Le contrôle de gestion est utilisé essentiellement comme un outil de suivi budgétaire il n'est donc pas une aide à la décision rapide, efficace et efficiente</p>		
<p>HD 12 Le contrôleur de gestion joue un rôle important dans la formation économique des dirigeants et de l'ensemble du personnel.</p>	<p>HE 12 le contrôleur de gestion rend accessibles en termes de compréhension les données comptables et les exigences du marché</p>	<p>HP 12 le contrôleur de gestion devient vendeur et formateur de ses outils auprès de tous les acteurs de l'entreprise</p>
		<p>HP 20 Le contrôleur de gestion anime également le système en tant que conseiller : il avise, recommande et conçoit le système d'information de gestion en entreprenant par exemple des études sur certains projets ou en mettant en place des TDBP permettant l'aide à la décision</p>
		<p>HP 21 Les opérationnels en concevant et exploitant des outils de gestion adaptés à leurs</p>

		besoins font évoluer leur rôle vers celui de la collecte et de traitement de l'information et poussent le contrôleur de gestion à venir collecter les informations auprès d'eux .
THEME : Outils et techniques de CDG favorisant le partage de la fonction contrôle de gestion	THEME : Outils et techniques de CDG favorisant le partage de la fonction contrôle de gestion	THEME : Outils et techniques de CDG favorisant le partage de la fonction contrôle de gestion
HD 1 BIS La comptabilité générale couramment pratiquée dans les entreprises ne permet pas une prise de décision rapide des dirigeants.	HE 1.1 BIS Le délai d'obtention des informations de la comptabilité générale est trop long par rapport aux exigences de la prise de décisions. HE 1.2 BIS Ceci est lié à la Pratique des experts-comptables et à la pratique de la révision comptable	HP 1.1 BIS Tout en respectant les règles de la comptabilité l'adaptation du PCG par le contrôleur de gestion en concertation avec le Dirigeant de la PME, permet d'avoir des informations plus pertinentes et plus compréhensibles. HP 1.2 BIS Il est possible d'articuler les résultats comptables notamment les soldes intermédiaires de gestion avec les résultats extracomptables pour une meilleure qualité des prises de décisions (ex : factures à parvenir, avances clients)... HP 1.3 Il est possible d'anticiper en cours d'exercice des écritures comptables visant à améliorer la fiabilité du résultat.
HD 3 Les contrôleurs de gestion sont essentiellement alimentés par les infos de contrôle budgétaire qui présentent un grand nombre de carences	HE 3.1 Les budgets n'intègrent pas les coûts et performances cachés HE 3.2 Le couplage stratégie-budget n'est pas assuré dans les PME HE 3.3 La préparation du budget n'intègre pas une remise en cause de la structure des coûts.	HP 3.1 L'établissement de plans d'actions prioritaires budgétés permet un meilleur couplage stratégie-budget. HP 3.2 L'établissement de plans d'actions prioritaires budgétés facilite la remise en cause de structure des coûts par l'intégration des coûts et performances cachés. HP 3.3 Les Plan d'actions Prioritaires budgétés permettent de redéfinir les orientations du PAP général de la PME en

		fonction du coût de ces activités.
HD 5 les outils et pratiques de contrôle de gestion intègrent surtout les temps de la « Main d'œuvre directe »	HE 5.1 La mise en place d'un contrôle de gestion s'appuyant sur la gestion des temps pose des problèmes politiques au sein des entreprises.	<p>HP 5.1 il est nécessaire d'étendre cette analyse des temps à toutes les catégories de personnel pour fournir des informations pertinentes pour la prise de décision</p> <p>HP 5.2 le concept de nombre d'heures attendues confronté à celui des heures réalisées fait apparaître des écarts dont l'analyse sert à modifier les normes d'activités</p> <p>HP 5.3 la CHVACV qui intègre tous les temps, est un indicateur de pilotage facile à calculer de la performance économique de l'entreprise .</p> <p>HP 5.4 la CHVACV est un indicateur de pilotage pas facile à analyser</p>
HD 6 Le contrôleur de gestion s'appuie sur un grand nombre d'informations peu faciles à exploiter et très coûteuses à obtenir	HE 6 Les méthodes traditionnelles de la comptabilité analytique et du contrôle de gestion sont trop lourdes à mettre en place et il reste peu de temps pour l'exploitation des données.	HP 6.1 Le contrôleur de gestion alimente un tableau de bord de pilotage synthétique consolidé du dirigeant pour favoriser une prise de décision plus rapide et efficace.
HD 8 le contrôle de gestion traditionnel s'appuie sur des méthodes qui s'intéressent majoritairement à la maîtrise des flux visibles et quantifiés	HE 8.1 Dans les entreprises, les données qualitatives sont jugées difficiles à appréhender.	<p>HP 8.1 il est possible de développer des indicateurs qualitatifs, quantitatifs et financiers (qQFi) dans les systèmes d'informations de contrôle de gestion.</p> <p>HP 8.2 Les balances économiques sont des outils du CDG qui intègrent le quantitatif, le qualitatif et le financier.</p>
HD 11 Les contrôleurs de gestion des entreprises de conseil ont des difficultés à rendre visibles et à quantifier les activités dans leurs	HE 11 .1 Les manuels de gestion ne traitent pas de l'évaluation des enjeux immatériels.	HP 11.1 Il est utile d'adapter le mode de calcul du coût des activités, par le biais de la CHVACV

calculs de choix d'investissement.	HE 11.2 Il n'existe pas de pratique d'évaluation des activités dans les entreprises de conseil.	<p>HP 11.2 Il est possible d'évaluer les en-cours pour les activités immatérielles</p> <p>HP11.3 la balance économique est un outil d'évaluation des activités immatérielles.</p> <p>H.P 11.4 Un préalable à l'évaluation des activités immatérielles est l'identification du portefeuille de produits d'une entreprise ou d'un service.</p>
THEME : Relation clients-fournisseurs internes	THEME : Relation clients-fournisseurs internes	THEME : Relation clients-fournisseurs internes
HD 14 Le rôle classique des acteurs opérationnels est d'alimenter en informations de base		<p>HP 14 L'amélioration du rôle des acteurs opérationnels permet de changer les représentations ce qui rend la structure plus efficace. (pour mémoire : Ex: F comment les différents niveaux hiérarchiques participent. Je participe au calcul, je suis informé = adaptation des comportements aux pratiques. Comment on forme? On informe? On contrôle?)</p>

TABLE DES FIGURES

Figure 1 : Les principales composantes de notre problématique	30
Figure 2 : Genèse de démonstration scientifique dans une option de construction de connaissances robustes : l'alambic	50
Figure 3 : Méthodologie d'analyse des cas objets des 5 ^{ème} et 6 ^{ème} chapitres.....	67
Figure 4 : Méthodologie d'analyse des matériaux expérimentaux 1/2 - Logique déductive.....	68
Figure 5 : Méthodologie d'analyse des matériaux expérimentaux 2/2 - Logique inductive.....	69
Figure 6 : Organigramme de l'organisation.....	71
Figure 7 : Articulation des trois forces d'impulsion du changement	121
Figure 8 : Modèle général de calcul des coûts cachés	123
Figure 9 : Bilan succinct socio-économique	124
Figure 10 : La rénovation du compte de résultat	125
Figure 11 : Outil commun partagé : Nomenclature des Activités	132
Figure 12 : La chaîne d'activités Internes-Externes.....	133
Figure 13 : Schéma de l'articulation des outils dans le contrôle de gestion socio-économique	142
Figure 14 : Tableau de calcul de la rentabilité de l'investissement incorporel.....	146
Figure 15 : Système d'alimentation des coûts d'activité	155
Figure 16 : Extrait de la nomenclature d'activités (cas 1)	159
Figure 17 : Logique de l'auto-contrôle de gestion décentralisé synchronisé	162
Figure 18 : Extrait de la fiche d'activités polyvalente du contrôleur de gestion.....	167
Figure 19 : Extrait de la grille compétences du service comptabilité-contrôle de gestion (cas 1).....	169
Figure 20 : Principes d'Articulation clôture exercice comptable / contrôle de gestion socio-économique (cas 1)	179
Figure 21 : Macro-fiche d'activité polyvalente élaborée dans l'organisme (cas 1).....	182
Figure 22 : Logigramme contrôle de gestion socio-économique.....	210
Figure 23 : Logigramme contrôle de gestion socio-économique – Sous-ensemble du calcul des coûts-performances cachés	211

Figure 24 : Dispositif architecture d'intervention élaboration d'un système de contrôle de gestion socio-économique (cas 2).....	211
Figure 25 : Exemple de portefeuille de produits.....	214
Figure 26 : Coût-valeur des activités du département des ressources matérielles et financières.....	219
Figure 27 : Synthèse de l'évolution des performances visibles marquantes.....	239
Figure 28 : Extrait de la synthèse de l'évolution des coûts performances visibles marquants.....	240
Figure 29 : Exemple de balance économique.....	245
Figure 30 : Analyse de la rentabilité de l'investissement – 1. Volume de l'investissement pour l'entreprise.....	249
Figure 31 : Analyse de la rentabilité de l'investissement – 2. Rapport entre l'investissement immatériel et des paramètres économiques de l'entreprise.....	249
Figure 32 : Analyse de la rentabilité de l'investissement – 3. Taux et vitesse de retour sur investissement.....	250

TABLE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Différence entre les produits et les services (adapté de Norman 1992).....	32
Tableau 2 : Imputation des hypothèses au Chapitre 1 - Paragraphe 1.1).....	51
Tableau 3 : Imputation des hypothèses au Chapitre 1 - Paragraphe 1.3.1).....	52
Tableau 4 : Imputation des hypothèses au Chapitre 1 - Paragraphe 1.3.3).....	52
Tableau 5 : Imputation des hypothèses au Chapitre 1 - Paragraphe 1.4.2).....	53
Tableau 6 : Comparaison des différentes méthodes de recherche	63
Tableau 7 : Phrases-Témoins issues du cas de l'établissement belge de santé.....	65
Tableau 8 : Récapitulatif de nos terrains d'observation et de leurs spécificités.....	80
Tableau 9 : Tableau récapitulatif des outils du management socio-économique de maîtrise des ressources et acteurs concernés (Cas 1)	154
Tableau 10 : Exemple de calendrier de contrôle de gestion de pilotage opérationnel des activités solvables (2° Semestre 2007)	171
Tableau 11 : Extrait du tableau de programmation des dates-clés du contrôle de gestion et la comptabilité (1° Semestre 2006).....	172
Tableau 12 : Calcul de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables de l'année 2005	177
Tableau 13 : Tableau des principaux indicateurs du tableau de bord du dirigeant (cas 1)	189
Tableau 14 : Analyse des activités commerciales	261
Tableau 15 : Synthèse des cas étudiés	268
Tableau 16 : Synthèse de la confrontation de nos résultats à la littérature en contrôle de gestion, sur le partage de la fonction contrôle de gestion	279
Tableau 17 : Synthèse de la contribution de nos résultats à la littérature en contrôle de gestion, sur la question des relations interpersonnelles.....	301
Tableau 18 : Synthèse de la contribution de nos résultats à la littérature en contrôle de gestion, sur la question des différents rôles du contrôleur de gestion.....	306
Tableau 19 : Synthèse de la contribution de nos résultats à la littérature en contrôle de gestion, sur la question de l'aide à la prise de décision	315
Tableau 20 : Impact des outils sur le rôle du contrôleur de gestion.....	319

TABLE DES ANNEXES

Annexe 1 – Liste des indicateurs et outils du contrôle de gestion socio-économique (Cas 1)	357
Annexe 2 - Budget prévisionnel congrès 2007 (Cas 1)	361
Annexe 3 - Budget prévisionnel colloque 2006 (Cas 1)	365
Annexe 4 - Exemple de la liste des indicateurs du tableau de bord de pilotage d'une direction régionale (Cas 2)	369
Annexe 5 – Exemple de méthode et de résultat d'évaluation des coûts-valeurs d'activité (Cas 2) ...	377
Annexe 6 – Exemple de coûts-valeurs d'activité dans un service (Cas 2)	381
Annexe 7 - CHVACV - Méthode d'identification des charges variables - travail en aval par le correspondant budgétaire (Cas 2)	385
Annexe 8 – Synthèse de l'investissement immatériel sur la période 2004 – 2006	389
Annexe 9 – Exemple de planning de mise en place du contrôle de gestion socio-économique	393
Annexe 10 – Exemple de balance économique	399
Annexe 11 – Tableau des charges fixes et variables en fonction du plan comptable (Cas 1)	403
Annexe 12 – Extrait de l'évaluation socio-économique dans le service administration du patient : méthodologie et calcul d'évolution de la chvacv	407
Annexe 13 - Guide d'entretien des entretiens semi-directifs	423
Annexe 14 - Tableau des hypothèses	427

TABLE DES MATIERES

SOMMAIRE	13
INTRODUCTION.....	15

PREMIERE PARTIE : OBJET ET METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE	25
--	-----------

CHAPITRE 1 - PROBLEMATIQUE ET OBJET DE LA RECHERCHE	27
1.1. LA PROBLEMATIQUE.....	28
1.2. OBJET DE LA RECHERCHE	29
1.2.1. LE ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION ET LES OUTILS ET LEUR INFLUENCE SUR LA PRISE DE DECISION :	31
1.2.2. LE ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION DANS LA MISE EN PLACE D'UN CONTROLE DE GESTION PLUS PROCHE DES OPERATIONNELS	31
1.2.3. LES RELATIONS INTERPERSONNELLES INTRA-ENTREPRISE DU CONTROLEUR DE GESTION	33
1.3. LES ENJEUX THEORIQUES ET PRATIQUES DE LA RECHERCHE	33
1.3.1. LES ENJEUX THEORIQUES	33
1.3.2. LE CADRE ET LE POSITIONNEMENT THEORIQUES	34
1.3.2.1. LA CADRE THEORIQUE RELATIF A LA FONCTION CONTROLE DE GESTION	34
1.3.2.1.1. <i>L'évolution du contrôle de gestion</i>	<i>34</i>
1.3.2.1.2. <i>L'évolution du rôle du contrôleur de gestion</i>	<i>36</i>
1.3.2.1.2.1. <i>L'évolution du rôle du contrôleur de gestion et les outils</i>	<i>37</i>
1.3.2.1.2.2. <i>L'évolution du rôle du contrôleur de gestion et les relations interpersonnelles ..</i>	<i>39</i>
1.3.2.2. LE CADRE THEORIQUE RELATIF AU ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION	39
1.3.3. LES ENJEUX PRATIQUES	41
1.4. L'HYPOTHESE CENTRALE.....	42
1.5. LE CHAMP DE LA RECHERCHE	43
1.6. LE CORPS D'HYPOTHESES	49
CONCLUSION DU CHAPITRE 1	54
CHAPITRE 2 - METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE	55
2.1. L'AUTO-OBSERVATION.....	56
2.2. LA RECHERCHE-INTERVENTION	60
2.2.1. DEFINITION	60
2.2.2. LA POSTURE DU CHERCHEUR	61
2.2.2.1. LE RAPPORT CHERCHEUR-ACTEURS PRATICIENS	61
2.2.2.2. LA POSTURE DU CHERCHEUR PAR RAPPORT À L'OBJET OBSERVE	62
2.2.3. LES QUATRE PHASES DE LA DYNAMIQUE DU CHANGEMENT	64
2.3. MODE OPERATOIRE D'ÉLABORATION DES MATERIAUX DE RECHERCHE EMPIRIQUE ..	66

2.4. PRESENTATION DES TERRAINS D'OBSERVATION SCIENTIFIQUE	69
2.4.1. PRESENTATION DE L'ORGANISME DE RECHERCHE-DEVELOPPEMENT.....	70
2.4.2. PRESENTATION DE L'ORGANISME DE SERVICES AUX PARTICULIERS ET AUX ENTREPRISES EN MATIERE D'EMPLOI (CAS 2)	73
2.4.3. PRESENTATION DES CINQ « MINI-CAS »	74
2.4.3.1. RECHERCHE-INTERVENTION DANS UN ETABLISSEMENT BELGE DE SANTE (1 ^{ER} CAS).....	74
2.4.3.2. RECHERCHE-INTERVENTION DANS UN ETABLISSEMENT POUR PERSONNES HANDICAPEES EN DIFFICULTE (2 ^{EME} CAS).....	75
2.4.3.3. RECHERCHE-INTERVENTION DANS UNE ENTREPRISE DE TELESURVEILLANCE ELECTRONIQUE (3 ^{EME} CAS) 75	75
2.4.3.4. RECHERCHE-INTERVENTION DANS UNE MUTUALITE D'ASSURANCE MALADIE (4 ^{EME} CAS).....	76
2.4.3.5. RECHERCHE-INTERVENTION DANS UNE ENTREPRISE D'ELECTRICITE INDUSTRIELLE (5 ^{EME} CAS) 77	77
2.4.4. SYNTHESE ET COMPLEMENTARITE DES TERRAINS D'OBSERVATION SCIENTIFIQUE	79
CONCLUSION DU CHAPITRE 2	81
CHAPITRE 3 - LE CONTEXTE GENERAL D'EVOLUTION DU CONTROLE DE GESTION 83	
3.1. L'EVOLUTION DU CONTROLE DE GESTION DANS LA LITTERATURE	84
3.1.1. L'EVOLUTION DU CONTROLE DE GESTION VERS UN CONTROLE DE GESTION STRATEGIQUE	86
3.1.2. L'INTEGRATION DE LA DIMENSION SOCIALE ET COMPORTEMENTALE DANS LE CONTROLE DE GESTION	89
3.1.3. L'EVOLUTION DU SYSTEME D'INFORMATION DU CONTROLE DE GESTION	93
3.1.4. L'EVOLUTION DES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION, DU CALCUL DES COUTS ET DES BUDGETS	95
3.1.4.1. L'EVOLUTION DU BUDGET.....	95
3.1.4.2. L'EVOLUTION DES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION	98
3.1.4.3. L'EVOLUTION DU CALCUL DES COUTS	99
3.1.5. L'EVOLUTION DES RELATIONS INTERPERSONNELLES	100
3.2. L'EVOLUTION DU ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION DANS LA LITTERATURE	102
3.2.1. L'EVOLUTION DES OUTILS UTILISES ET CONÇUS PAR LE CONTROLEUR DE GESTION	104
3.2.2. LE ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION DANS LE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE ET DES ACTIVITES DANS UN CONTEXTE DE CONTROLE DE GESTION DECENTRALISE	107
3.2.3. L'EVOLUTION DES RELATIONS INTERPERSONNELLES DU CONTROLEUR DE GESTION	111
3.2.3.1. L'EVOLUTION DES RELATIONS NTERPERSONNELLES ENTRE OPERATIONNELS ET CONTROLEUR DE GESTION 112	112
3.2.3.2. L'EVOLUTION DES RELATIONS INTERPERSONNELLES ENTRE DIRECTION ET CONTROLEUR DE GESTION 116	116
CONCLUSION DU CHAPITRE 3	117
CHAPITRE 4 - CONCEPT ET OUTILS DE CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE 119	
4.1. ORIGINE DU CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE.....	122
4.1.1. MODELE GENERAL DE CALCUL DES COUTS CACHES	123
4.1.2. LA RENOVATION DE LA COMPTABILITE GENERALE :.....	124
4.1.3. LIMITES DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE	126

4.1.4. CONCEPTION ET LIMITES DU CONTROLE DE GESTION CLASSIQUE	126
4.1.5. NOUVEAU CONTROLE DE GESTION DANS L'ENTREPRISE.....	127
4.2. DESCRIPTION DU MODELE OPERATIONNEL DE CONTROLE DE GESTION SOCIO- ECONOMIQUE	128
4.2.1. LE MODELE DE Coût-VALEUR DES ACTIVITES.....	129
4.2.1.1. MESURE PAR LES TEMPS ET LES CHARGES VARIABLES	130
4.2.1.2. LE REPERAGE DES TEMPS D'ACTIVITES	131
4.2.1.3. LES CHARGES VARIABLES	135
4.2.1.4. LE CALCUL DE LA CONTRIBUTION HORAIRE A LA VALEUR AJOUTEE SUR COUTS VARIABLES « CHVACV »	136
4.2.2. LE CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE : UN MODELE DE CONTROLE DE GESTION COUPLE A DES OUTILS DE GESTION DU TEMPS	138
4.2.3. LES CONSEQUENCES DU MODELE DE CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE SUR LA PREPARATION BUDGETAIRE	140
4.2.4. LES OUTILS DE MANAGEMENT SOCIO-ECONOMIQUE ET LEUR INSERTION DANS LE MODELE DE CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE	141
4.2.4.1. LES OUTILS DE DECENTRALISATION DU CONTROLE DE GESTION	141
4.2.4.2. ARTICULATION DES OUTILS DANS LE CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE	142
4.2.5. UNE RENOVATION DU CALCUL DU RETOUR SUR INVESTISSEMENT DE L'INVESTISSEMENT INCORPOREL	144
4.2.5.1. LA MESURE DE L'INVESTISSEMENT INCORPOREL.....	144
4.2.5.2. LE PILOTAGE DE L'INVESTISSEMENT INCORPOREL	145
4.2.5.3. LA COMPTABILISATION DE L'INVESTISSEMENT INCORPOREL	145
CONCLUSION DU CHAPITRE 4	147

**DEUXIEME PARTIE : LE ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION ET SES
OUTILS..... 149**

**CHAPITRE 5 - RESULTATS D'EXPERIMENTATION CAS 1 : CONTRIBUTION A
LA MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE GESTION DES ACTIVITES INTEGRE .. 151**

5.1. DESCRIPTION DU SYSTEME	152
5.1.1. DESCRIPTION DU FONCTIONNEMENT DU SYSTEME INTEGRE « COUT-VALEUR DES ACTIVITES » 	153
5.1.2. LA NOTION DE VALEUR AJOUTEE	160
5.1.3. PILOTAGE DE L'INVESTISSEMENT INCORPOREL.....	161
5.1.4. PRINCIPE DE GESTION DES COMPORTEMENTS	162
5.1.5. LES MISSIONS ET ROLES DU CONTROLEUR DE GESTION	163
5.1.5.1. LES MISSIONS DE SUPERVISION COMPTABLE	163
5.1.5.2. LES MISSIONS DE CONTROLE DE GESTION	164
5.2. DESCRIPTION DES OUTILS.....	165
5.2.1. OUTILS ET TECHNIQUES FAVORISANT LE PARTAGE DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION	165
5.2.1.1. LES OUTILS DE PILOTAGE DES ACTIVITES	166
5.2.1.1.1. <i>La nomenclature d'activités</i>	166

5.2.1.1.2.	<i>La formalisation des besoins.....</i>	166
5.2.1.1.3.	<i>La fiche d'activités polyvalente.....</i>	167
5.2.1.1.4.	<i>La fiche d'ordonnancement par opération.....</i>	168
5.2.1.1.5.	<i>La grille de compétences.....</i>	169
5.2.1.2.	LES OUTILS DE COMMUNICATION-COORDINATION-CONCERTATION	170
5.2.1.2.1.	<i>Le calendrier du contrôle de gestion des activités solvables</i>	170
5.2.1.2.2.	<i>Le calendrier des dates-clés de la comptabilité.....</i>	171
5.2.2.	LES OUTILS DE DECENTRALISATION DU CONTROLE DE GESTION	173
5.2.2.1.	LE PLAN D'ACTIONS PRIORITAIRES	174
5.2.2.2.	LE CONTRAT D'ACTIVITE PERIODIQUEMENT NEGOCIABLE	174
5.2.2.3.	LE TABLEAU DE BORD DE PILOTAGE STRATEGIQUE	175
5.2.3.	LES OUTILS DE CALCUL DU COUT-VALEUR DES ACTIVITES.....	176
5.2.3.1.	L'IDENTIFICATION DES CHARGES VARIABLES	176
5.2.3.2.	LA CONTRIBUTION HORAIRE A LA VALEUR AJOUTEE SUR COUTS VARIABLES	176
5.2.3.3.	L'ARTICULATION ENTRE LA CLOTURE DE LA COMPTABILITE GENERALE ET LE CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE	178
5.3.	RESULTATS ET PREMIERS IMPACTS D'EXPERIMENTATION D'UN CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE : ANALYSE ET PRISE DE DECISION.....	180
5.3.1.	ANALYSE DE LA FICHE D'ACTIVITES POLYVALENTES	181
5.3.2.	ANALYSE DU CALCUL DE LA CONTRIBUTION HORAIRE A LA VALEUR AJOUTEE SUR COUTS VARIABLES.....	183
5.3.3.	ANALYSE DE L'ARTICULATION COMPTABILITE GENERALE / CONTROLE DE GESTION SOCIO ECONOMIQUE.....	184
5.3.4.	ANALYSE DE LA BASE DE DONNEES « COUTS-VALEURS » DES ACTIVITES.....	185
5.3.5.	L'ANALYSE DE LA BALANCE SOCIO-ECONOMIQUE	186
5.3.6.	PROCEDURE COUPLAGE STRATEGIE-CONTROLE DE GESTION	187
5.3.7.	ANALYSE DU TABLEAU DE BORD DU DIRIGEANT	188
5.3.8.	LES ROLES DU CONTROLEUR DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE	190
5.3.8.1.	ROLE D'AUDITEUR INTERNE	191
5.3.8.2.	ROLE DE CONTROLEUR INTERNE	191
5.3.9.	DEGRE DE PARTAGE DE LA FONCTION ENTRE SPECIALISTE ET OPERATIONNEL.....	193
5.3.9.1.	LA PARTICIPATION DES OPERATIONNELS	194
5.3.9.2.	L'IMPLICATION DU PERSONNEL.....	195
5.3.10.	AIDE A LA PRISE DE DECISIONS	196
5.3.11.	LE CALCUL DU COUT-VALEUR DES ACTIVITES	197
5.3.11.1.	COUTS PARTIELS / COUTS COMPLETS	197
5.3.11.2.	LE PLAN D'ACTIONS PRIORITAIRES BUDGETE DES ACTIVITES SOLVABLES ET NON SOLVABLES. 198	
5.3.12.	LES LIMITES DES METHODES D'ANALYSE ET DE CONTROLE DE GESTION PRATIQUES.....	199
	CONCLUSION DU CHAPITRE 5	201
	CHAPITRE 6 - RESULTATS D'EXPERIMENTATION CAS 2.....	205
	6.1. PROCESSUS D'IMPLANTATION DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE	206

6.1.1. LE CONTEXTE D'IMPLANTATION DU SYSTÈME DE CONTRÔLE DE GESTION SOCIO-ÉCONOMIQUE	207
6.1.2. IMPLANTATION DU SYSTÈME DE CONTRÔLE DE GESTION SOCIO-ÉCONOMIQUE	209
6.2. DESCRIPTION DES OUTILS MIS EN PLACE : FICHES D'ACTIVITES POLYVALENTES, BALANCES ECONOMIQUES	213
6.3. PREMIERS RESULTATS ISSUS DES FICHES D'ACTIVITES POLYVALENTES ET DES BALANCES ECONOMIQUES : ANALYSE ET PRISE DE DECISION.....	217
6.3.1. EXPOSE DES RESULTATS.....	217
6.3.2. ANALYSE DES RESULTATS	220
6.4. ROLE DES CONTROLEURS DE GESTION DANS LA MISE EN PLACE DU SYSTEME CONTROLE DE GESTION SOCIO-ÉCONOMIQUE.....	225
6.4.1. LE ROLE METHODOLOGIQUE DU CONTROLEUR DE GESTION	225
6.4.2. LE ROLE DE MEDIATION DU CONTROLEUR DE GESTION	226
6.4.3. LE ROLE THERAPEUTIQUE DU CONTROLEUR DE GESTION.....	227
CONCLUSION DU CHAPITRE 6	229
CHAPITRE 7 - RESULTATS D'EXPERIMENTATION DES 5 MINI-CAS : MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION SOCIO-ECONOMIQUE	233
7.1. PREMIER CAS : ÉTABLISSEMENT BELGE DE SANTE.....	234
7.1.1. CONTEXTE.....	234
7.1.2. RESULTATS	235
7.2. DEUXIEME CAS : ETABLISSEMENT D'ACCUEIL POUR PERSONNES HANDICAPEES EN DIFFICULTE.....	237
7.2.1. CONTEXTE.....	237
7.2.2. RESULTATS	238
7.3. TROISIEME CAS : ENTREPRISE DE TELESURVEILLANCE ELECTRONIQUE	243
7.3.1. CONTEXTE.....	243
7.3.2. RESULTATS	244
7.4. QUATRIEME CAS : MUTUALITE D'ASSURANCE MALADIE.....	247
7.4.1. CONTEXTE.....	247
7.4.2. RESULTATS	248
7.5. CINQUIEME CAS : ENTREPRISE D'ELECTRICITE INDUSTRIELLE	256
7.5.1. CONTEXTE.....	256
7.5.2. RESULTATS	260
CONCLUSION : SYNTHÈSE COMPARATIVE DES CINQ CAS ETUDIÉS	267
CHAPITRE 8 - INTERPRETATION ET DISCUSSION : EVOLUTION DU ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION	271
8.1. DEGRE DE PARTAGE DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION ENTRE SPECIALISTE ET OPERATIONNEL	273
8.1.1. LA DECENTRALISATION	274
8.1.1.1. LA DECENTRALISATION SYNCHRONISEE	275
8.1.1.2. LA DELEGATION CONCERTEE	276

8.1.2. ROLES DES FONCTIONNELS ET DES OPERATIONNELS DANS UN CONTROLE DE GESTION DECENTRALISE	277
8.2. LES RELATIONS INTERPERSONNELLES ENTRE CONTROLEUR DE GESTION ET LES OPERATIONNELS.....	280
8.2.1. LE CONTROLEUR DE GESTION ET LA NOTION D'EQUIPE.....	282
8.2.2. LES DISPOSITIFS DE COORDINATION.....	283
8.2.3. LE CONTROLEUR DE GESTION ET L'APPRENTISSAGE ORGANISATIONNEL	284
8.2.4. AUTONOMIE DES AUTO-CONTROLEURS DE GESTION	286
8.2.5. LA RESPONSABILISATION DES AUTO-CONTROLEURS DE GESTION	287
8.2.6. COOPERATION ENTRE CONTROLEUR DE GESTION ET AUTO-CONTROLEURS ET LES DIFFERENTES FORMES DE COOPERATION.....	290
8.2.6.1. LA COOPERATION BUDGETAIRE.....	291
8.2.6.2. LA COOPERATION STRATEGIQUE	293
8.2.7. LA CONFIANCE	294
8.2.8. LA COHESION	295
8.2.9. LE CONTROLEUR DE GESTION ET LA RELATION PEDAGOGIQUE	296
8.2.10. LA CREDIBILITE	297
8.2.11. LES RELATIONS CLIENTS-FOURNISSEURS INTRA-ENTREPRISE	298
8.2.12. LE CONTROLEUR DE GESTION ET LA GESTION BUDGETAIRE.....	299
8.3. LES DIFFERENTS ROLES DU CONTROLEUR DE GESTION.....	303
8.4. AIDE A LA PRISE DE DECISIONS	306
8.4.1. LE CONTROLEUR DE GESTION ET LA REVISION COMPTABLE.....	309
8.4.2. LE CONTROLEUR DE GESTION ET LA COMPTABILISATION DE L'IMMATERIEL	310
8.4.3. LE CONTROLEUR DE GESTION ET LA COMPTABILITE PAR ACTIVITE.....	311
8.5. IMPACT DES OUTILS SUR LE ROLE DE CONTROLEUR DE GESTION	316
LES OUTILS DE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE	317
CONCLUSION DU CHAPITRE 8	320
CONCLUSION.....	323
BIBLIOGRAPHIE	335
LEXIQUE	351
ANNEXES	355
TABLE DES FIGURES.....	437
TABLE DES TABLEAUX	439
TABLE DES ANNEXES	441
TABLE DES MATIERES.....	443

ÉVOLUTION DU RÔLE DU CONTRÔLEUR DE GESTION DANS UN CONTEXTE DE CONTRÔLE DE GESTION DÉCENTRALISÉ

RESUME

Dans le cadre d'un contrôle de gestion décentralisé, nous étudions l'évolution du **rôle du contrôleur de gestion sous trois angles, celui de l'utilisation et la conception d'outils de contrôle de gestion** utilisés pour le pilotage des activités et intégrant la dimension humaine, celui de sa **contribution** à la **mise en place d'un contrôle de gestion plus proche des opérationnels** et celui de l'étude de ses **relations interpersonnelles** avec les **opérationnels**.

Nos recherches ont débuté dans notre propre service dans un organisme de Recherche-développement, en tant que contrôleur de gestion où nous avons observé et fait évoluer nos propres pratiques durant **neuf ans**.

Ces premiers **résultats** ont été **complétés** par ceux d'une **recherche-intervention** menée dans un grand organisme public belge qui a implanté le contrôle de gestion socio-économique, puis nous avons complété notre recherche par l'observation d'outils de contrôle de gestion socio-économique et de leurs incidences sur le rôle du contrôleur de gestion, dans cinq entreprises de secteurs et de tailles différents.

MOTS-CLES

Contrôle de gestion décentralisé, contrôleur de gestion, contrôle de gestion socio-économique, relations interpersonnelles, outils, performance économique, aide à la prise de décision, théorie socio-économique.

SUMMARY

Within the framework of a decentralized management control, we study the evolution of the management controller role from three angles, the one of the use and conception of management control tools used for the activity piloting and integrating the human dimension, the one of its contribution to the implementation of a management control closer to operational staff and the one of the study of its interpersonal relations with the operational staff.

Our researches began as management controller in our own service in a Research and development organization, where we have been observing and developing our own practices for nine years.

These first results were completed by those of an intervention-research led in a big Belgian public organization which implanted the socioeconomic management control, then we completed our research by observing socioeconomic management control tools and their impacts on the management controller role, in five companies from different sectors and sizes.

KEYWORDS

Decentralized management control, management controller, socioeconomic management control, interpersonal relations, tools, economic performance, assistant to the decision-making, the socioeconomic theory.