



HAL
open science

La relation pédagogique contrôleur de gestion – opérationnels : enjeux et déterminants

Xavier Durand

► To cite this version:

Xavier Durand. La relation pédagogique contrôleur de gestion – opérationnels : enjeux et déterminants. LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, May 2008, Cergy-Pontoise, France. pp.CD Rom. halshs-00522522

HAL Id: halshs-00522522

<https://shs.hal.science/halshs-00522522>

Submitted on 30 Sep 2010

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.

**« La relation pédagogique contrôleur de gestion –
opérationnels : enjeux et déterminants »**

Xavier DURAND

Docteur en Sciences de Gestion – IAE de Poitiers – CEREGE

Pôle Finance – Groupe ESSCA

1, rue Lakanal, BP 40348 – 49003 Angers Cedex 01

Tél. : 02 41 73 47 59 – Fax : 02 41 73 47 48

xavier.durand@essca.fr

« La relation pédagogique contrôleur de gestion – opérationnels : enjeux et déterminants »

Résumé. Partant d'une enquête menée auprès de contrôleurs de gestion industriels et de chefs d'ateliers, cet article montre en quoi leurs interactions, lorsqu'elles s'inscrivent dans une véritable démarche d'apprentissage et qu'elles sont encouragées par les dirigeants, améliorent le pilotage des unités de fabrication tout en consolidant la confiance que les opérationnels accordent au service du contrôle. L'efficacité de la production, mesurée par la mise en œuvre des actions de correction, suppose aujourd'hui l'instauration d'une relation pédagogique entre contrôleur et décideurs locaux, relation qui laisse entrevoir de nouvelles perspectives quant aux rapports qu'ils entretiennent, tout en s'affirmant comme un mécanisme de contrôle complémentaire au contrôle par la hiérarchie et par le marché.

Mots clés. – Décentralisation du contrôle – Coopération contrôleur–contrôlé – Rôle du contrôleur de gestion – Relation pédagogique – Efficacité.

“Educational Relation between Management Controller and Line Managers : Stakes and Factors”

Abstract. Based on an inquiry led with industrial management controllers and with foremen, this article shows in what their interactions, when they join a real step of learning and when they are encouraged by the leaders, improve the piloting of manufacturing units while strengthening the confidence which the operational grant in the service of the control. The efficiency of the production, measured by the implemented of the actions of correction, supposes the institution of an educational relation between controller and decision-makers premises, relation today which lets suspect new perspectives as for the reports which they maintain, while asserting itself as an additional control mechanism in the control by the hierarchy and by the market.

Keywords. – Decentralization of Controlling – Cooperation – Role of Management Controller – Educational Relation – Efficiency.

Introduction

« On nous considère comme des empêcheurs de tourner en rond. Les opérationnels, ceux de la production en particulier, n'ont souvent pas la moindre idée de ce qui se passe dans les services financiers ou de contrôle de gestion ». « En début de carrière, on est bien gentil mais pas efficace... ensuite, on devient efficace mais on est considéré comme un délateur... c'est compliqué, il faut faire le bon dosage entre la technique et le relationnel... ça s'acquiert avec le temps ». « Chez nous, les rencontres avec les gens de l'atelier, cela nous donne l'occasion d'échanger des informations et de collaborer ». Ces témoignages recueillis auprès de contrôleurs de gestion sont révélateurs : suivant les cas, les relations interpersonnelles contrôleur de gestion – managers opérationnels posent problème ou sont au contraire perçues comme une opportunité. Après une revue de la littérature qui aborde les enjeux et les conditions de la coopération entre les fonctionnels et les « hommes du terrain » (1.), nous montrons, sur la base des résultats d'une double enquête réalisée en milieu industriel, en quoi, les interactions contrôleur – contrôlés, quand elles se présentent sous la forme d'une véritable « relation pédagogique », contribuent à améliorer la coordination et la performance et des unités de production (2.).

1. Enjeux et déterminants de la relation contrôleur de gestion – opérationnels : un état de l'art à partir des sciences de gestion et de l'éducation

Si des contributions considèrent que les interactions entre contrôleurs de gestion et managers intermédiaires sont vouées à l'échec, d'autres témoignent de la nécessité de leur coopération dont l'un des enjeux serait l'efficacité organisationnelle (1.1.). C'est dans leur prolongement

que nous nous inscrivons pour montrer, à la lumière notamment de travaux de recherche en pédagogie, en quoi la fonction *contrôle de gestion*, éducative par essence (1.2.), peut aider, sous certaines conditions, à renforcer la performance du processus de pilotage (1.3.). Nous présentons alors les propositions et la méthodologie de recherche (1.4.).

1.1. L'efficacité organisationnelle comme enjeu de la coopération

Des travaux soulignent l'existence de tensions récurrentes entre opérationnels ou *opérateurs*, ceux qui effectuent le travail de base, et fonctionnels ou *analystes* qui planifient et contrôlent ce dernier (Mintzberg, 2004). Séparés par des différences de « culture » (Hofstede, 1977), de formation (Bessire, 1995) ou de stratégie personnelle (Crozier et Friedberg, 1977), contrôleurs de gestion et hommes du terrain (agents de production, commerciaux) ne dérogeraient pas à la règle. Frustrés car ne pouvant exercer d'activité hiérarchique forte, apporteurs d'éléments de décision sans véritablement peser sur la décision, les premiers auraient le souci permanent de « *prouver la valeur tangible de leurs systèmes technocratiques* » (Mintzberg, 2003, p. 203) quand les seconds, n'acceptant pas toujours l'instauration de normes ou de procédures qu'ils n'ont pas conçues eux-mêmes, minimiseraient l'influence des analystes sur leur travail.

Pourtant, sur le terrain, contrôleur de gestion et opérationnels sont amenés à *coopérer*¹ parce qu'ils sont *in fine* en situation de « co-dépendance » (Grasso, 2006, p. 11). Au fond, chacune des parties prenantes aurait besoin de l'autre pour arriver à ses fins. L'animateur du *contrôle*, lui, fonde la légitimité de son intervention sur sa capacité à satisfaire ses « clients internes » et sur la reconnaissance par ces derniers de la réalité des services qu'il peut leur offrir (Bouquin, 2006, p. 474). Les cadres intermédiaires, eux, éprouvent le besoin de faire appel au contrôleur

afin de mener à bien leurs stratégies. Les théories de la décision ont montré en effet que les individus, à la rationalité limitée (Simon, 1983), évoluent souvent dans un contexte difficile où il leur faut appréhender des phénomènes socio-économiques, politiques ou administratifs complexes. Dans ces conditions, il paraît indispensable que les décideurs se fassent aider par un « homme d'étude » afin d'améliorer leurs arbitrages au travers, par exemple, de conseils et de la mise à disposition d'instruments de pilotage. La nécessité d'une telle assistance se ferait encore plus ressentir quand la reconnaissance du travail, la rémunération voire l'évolution de carrière des opérationnels seraient liées aux résultats obtenus grâce à la prise de décision.

Mais l'intérêt personnel ne peut à lui seul déclencher l'action collective et le renforcement des interactions entre les personnes (Olson, 1978, p. 89). Il est fort probable que l'implication des contrôleurs de gestion et des hommes du terrain dans une relation de coopération ne soit pas liée aux seuls objectifs que ceux-ci poursuivent : ils y voient certainement le moyen de rendre plus *performant* le pilotage des unités d'affaires. D'ailleurs, de nombreux auteurs (Savall et Zardet, 1994) (Lyne et Friedman, 1996) (Russell et *al.*, 1999) notent ou recommandent depuis longtemps une coopération renforcée entre le contrôleur et les responsables opérationnels en matière notamment de budget et d'analyse ou de suivi des résultats mensuels.

Objet de nombreux travaux en sciences sociales, le concept de *coopération* revêt de multiples dimensions. A travers lui peuvent être étudiées les relations interpersonnelles fondées sur un travail collectif (Raulet-Crosset, 2003) comme celles existant entre le contrôleur de gestion et les opérationnels. Proche des notions de *collaboration*, d'*aide* ou de *concours*, la coopération désigne au final « *l'action de participer à une œuvre commune* » (Le Robert). Ainsi, les liens entretenus par l'animateur des systèmes de contrôle et les managers locaux viseraient, dans un esprit de collaboration, à la conduite d'une même œuvre, *œuvre* que nous assimilons ici au

pilotage d'une unité de production (atelier en usine) lequel doit être *performant*. Il convient alors de définir ce que nous entendons exactement par *pilotage* puis par *pilotage performant*.

Avec la finalisation et la post-évaluation, le pilotage est l'une des trois phases du processus de contrôle. Reliant stratégie et action, il consiste à suivre le déroulement des opérations, c'est-à-dire à « anticiper les évolutions prochaines, à cerner les principaux écarts et à entreprendre les actions correctives pour arriver aux buts fixés » (Gervais, 2005, p. 17). Polysémique, le concept de performance reste, quant à lui, difficile à appréhender. Néanmoins, il peut être approché au travers de trois notions, l'*efficacité*, l'*efficience* et l'*économie* (Bouquin, 2006, p. 74). Parmi elles, nous retiendrons le terme d'*efficacité* qui traduit la réalisation des objectifs poursuivis.

Nous considérerons en effet que le pilotage *efficace* d'une unité opérationnelle participe à la *performance*, entendue comme l'atteinte des finalités de l'organisation (Bourguignon, 1995). Plus exactement, un pilotage efficace contribue à la coordination verticale et horizontale. D'une part, il renvoie aux « actions en cours qui vont bien dans le sens de la stratégie définie » (Gervais, 2005, p. 20)² ; d'autre part, il ne provoque pas d'écarts dans les autres unités opérationnelles (Bollecker, 2001a, p. 232). Au fond, un pilotage *efficace* ou *performant* fait référence à des *décisions* (de gestion) *de qualité* c'est-à-dire en cohérence avec les finalités globales (Bouquin, 1997, p. 669). Ainsi, nous désignons par *performance* l'efficacité des unités de production, *efficacité* mesurée, dans notre investigation, par la mise en œuvre effective, par les chefs d'atelier, des actions de correction décidées en réunion de suivi de production³.

Dans une approche plus sociologique, le pilotage est assimilé à un processus d'apprentissage. *Piloter*, « *c'est conduire l'entreprise dans une dynamique de résolution de problèmes et d'apprentissage collectif continu* » précise Lorino (2000, p. X) : « *on ne peut apprendre que*

de l'expérience ». De fait, l'efficacité du pilotage résulte de la capacité du pilote en interaction avec le reste d'une communauté à *apprendre* en permanence à « *décider que faire [comment et à quelle(s) fin(s) allouer les ressources dont il est responsable] pour que la performance future [de l'entreprise] soit dans la continuité ou meilleure que celle du passé* » (Lebas, 1995, p. 67) – ce qui suppose qu'il affine ses propres représentations. Selon Bourguignon (1995, p. 65), « *la performance est subjective puisqu'elle est le produit de l'opération, par nature subjective, qui consiste à rapprocher une réalité d'un souhait, à constater le degré de réussite d'une intention* ». Dans ces conditions, le contrôleur de gestion a certainement un rôle à jouer pour s'assurer d'une cohérence des représentations individuelles. D'ailleurs, pour les auteurs, le pilotage est d'autant plus efficace qu'il prend appui sur la coopération entre le contrôleur et les opérationnels, dont les rôles sont alors considérés comme complémentaires.

C.I. Barnard (1968) définit l'entreprise comme un système dans lequel les acteurs coopèrent pour atteindre des objectifs qu'ils ne pourraient réaliser seuls. Moyen de dépasser les limites individuelles, la coopération puiserait sa justification dans trois éléments : ① « *le nombre d'informations et de connaissances à manipuler est très grand* » ; ② « *les savoirs détenus sont répartis entre plusieurs individus* » ; ③ l'objectif à atteindre n'est pas nécessairement connu (de Terssac et Friedberg, 1996). Par extension, il semble possible d'identifier les raisons pour lesquelles le contrôleur de gestion et les opérationnels en viennent, eux, à coopérer : soucieux d'atteindre leurs buts (de meilleurs « résultats ») mais conscients à la fois de leurs « limites » (dans un domaine qui dépasse leur métier ou leur compétence d'origine) et de ce que l'autre peut leur apporter compte tenu de ses propres savoirs, les contrôleurs et les décideurs locaux cherchent à collaborer pour une efficacité plus grande du processus de pilotage.

De fait, si les managers intermédiaires sont invités à prendre les commandes du pilotage, les contrôleurs de gestion, en qualité de *navigateurs*, leur assurent un appui, une fonction support autour de quatre axes clés : ① l'aide à la conception des outils de gestion ; ② l'assistance dans le diagnostic et dans la résolution de problèmes ; ③ l'organisation et l'animation des cycles de planification ; ④ la formation aux méthodes de pilotage (Lorino, 1995, p. 275). Au final, cette coopération vise à faire progresser les pilotes en les rendant plus efficaces dans leur action grâce, par exemple, à une exploitation plus optimale des tableaux de bord.

A travers sa relation avec les hommes du terrain, le responsable du contrôle, sorte de *business partner* (Hannon, 2005) (Caron, 2006), chercherait à leur inculquer des réflexes de gestionnaires contribuant de la sorte à affiner et à faire converger leurs représentations de la performance souvent disparates : il s'agit non seulement d'améliorer les réalisations propres à chaque unité (état des stocks, niveau de consommations, marge opérationnelle, etc.) mais de s'assurer que ces réalisations, tout en étant conformes aux objectifs généraux définis par le sommet stratégique (coordination verticale), ne se font pas au détriment des autres unités d'affaires (coordination horizontale).

Or, d'après certains auteurs, l'atteinte de ce double objectif suppose notamment « l'entrée en scène » d'un contrôleur de gestion à la fois *coordinateur* et *formateur* et dont l'intervention est par conséquent non seulement *technique* (centralisation de la méthodologie ou définition des langages utilisés dans la consolidation des états de synthèse...) (Bouquin, 2006, p. 160) mais aussi *sociologique* ou *pédagogique* (sensibilisation des acteurs aux coopérations transversales, formation des pilotes aux outils financiers...) (Lorino, 1995, p. 275).

1.2. L'intervention éducative de la fonction contrôle de gestion

La littérature spécialisée propose différentes appréhensions du rôle du contrôleur de gestion. Dans une approche *contractualiste*, incarnée par la théorie de l'agence, le contrôleur « gardien des comptes », est chargé par les actionnaires et/ou les dirigeants, de surveiller l'évolution des indicateurs de performance. Dans une approche *conventionnaliste*, la mission de l'animateur des systèmes de contrôle consiste surtout à transmettre une information *ad hoc* aux unités opérationnelles, leur donnant ainsi les moyens de prendre, grâce à une connaissance plus fine de leur situation actuelle, les décisions propres à assurer le devenir de l'entreprise. Mais si, dans son rôle d'*informateur – conseil*, le contrôleur de gestion, à la lumière des travaux de Lawrence et Lorsch (1967), contribue à la différenciation des activités, il en facilite, en qualité de *coordinateur*, l'intégration, dans des organisations toujours plus complexes où l'ajustement mutuel l'emporte sur la standardisation des procédés (Besson et Bouquin, 1991).

La nécessaire adaptation des systèmes de contrôle aux besoins des utilisateurs conduit en effet à rechercher la cohérence entre les systèmes d'information locaux spécifiques à chaque unité et généralement développés de façon décentralisée (Halgand, 1999, p. 43). Or, l'implantation de procédures, normes ou règles, marques d'une coordination instrumentale ou explicite, se révélant souvent insuffisante, la tâche intégrative de la fonction *contrôle* tend à prendre des formes plus humaines ou implicites *via* la culture, le langage ou la convergence cognitive des acteurs (Lorino, 1995, p. 199) ; d'où l'intervention, dans ce cadre, d'un contrôleur de gestion médiateur, intercesseur, « homme de liaison et de traduction » (Bollecker, 2001a) qui, au-delà d'un rôle purement technique, est chargé d'impulser entre les responsables opérationnels une dynamique de débats et de compréhension (Bollecker, 2002).

Or, si la décentralisation de la décision et des outils de contrôle, que les firmes auraient intérêt à pratiquer dans un environnement économique toujours plus complexe et instable (Tarondeau et Wright, 1995), accroît les risques de mauvaise coordination horizontale ou verticale, elle soulève un autre problème majeur et susceptible de nuire à l'efficacité ou au maintien de la cohérence organisationnelle : à supposer, en effet, que les décideurs locaux soient disposés à apprendre les règles du pilotage et à s'approprier la logique et les instruments du contrôle de gestion, ils n'ont pas nécessairement la formation ou les moyens cognitifs pour le faire, ce qui, pour le coup, hypothèque la pertinence de leurs décisions au regard des objectifs des dirigeants ou des autres unités opérationnelles. Parmi les solutions envisagées, des auteurs proposent d'élargir encore la fonction du contrôleur de gestion dont la position privilégiée de *coordinateur-traducteur* le conduirait tout naturellement à endosser également un rôle de *formateur-pédagogue* auprès d'« apprentis – pilotes ».

En tant que discipline, le contrôle de gestion accorde une place significative à l'*apprentissage* comme l'attestent certains travaux. Batac et de La Villarmois (2003), par exemple, montrent en quoi des dispositifs de contrôle (règles, système d'information, analyses techniques, outils de pilotage), étant eux-mêmes l'aboutissement d'expériences ou d'expérimentation, influent à leur tour sur l'acquisition, l'interprétation et la mobilisation de connaissances à tout niveau de l'entreprise. Pour les auteurs, si les systèmes de contrôle bloquent parfois l'apprentissage (mécanismes d'évaluation bâtis sur une seule logique individualiste freinant l'innovation...), ils le stimulent aussi (bases de données améliorant la connaissance du client...) et en facilitent la diffusion. Dans le secteur industriel, les réunions de suivi des résultats, au cours desquelles les responsables d'unités de production constatent les écarts et imaginent éventuellement une action propre à les réduire, multiplient les occasions formelles de retour d'expérience (Lorino,

2003, p. 388), l'apprentissage organisationnel consistant à tirer des leçons d'évènements passés, à savoir ce qui a été fait ou ce qui n'a pas été fait et pour quelles raisons.

Mais si le contrôle de gestion, *via* le suivi des réalisations, peut être envisagé comme un processus *résultant de* ou *aboutissant* à l'apprentissage (on se place du côté des apprenants), il est possible de l'appréhender également comme un dispositif pédagogique en partant de celui qui est susceptible de former les acteurs : le contrôleur de gestion. Car le contrôle de gestion est en soi un processus éducatif. Sa dimension éducative transparaît au travers des missions qui lui sont conférées : « *aider à identifier les objectifs pertinents et provoquer des comportements cohérents avec les objectifs (efficacité)* » ; « *inciter à gérer les ressources de manière productive (efficacité, économie)* » (Bouquin, 1997, p. 669). Pour Gervais (2005, p. 15), le contrôle de gestion constitue « *un apprentissage à la vigilance, une formation à la prise de décision. L'action corrective qu'il induit pousse à s'interroger sur la pertinence des normes utilisées. En ce sens, il remplit une fonction d'auto – apprentissage de la réalité* ».

Or, si le contrôle de gestion, en tant que processus, ne peut pas être assimilé à ce que fait le contrôleur lui-même, ce dernier jouerait un rôle central dans le mécanisme d'apprentissage. Prenant appui sur le modèle de conversion des connaissances mis en exergue par Nonaka et Takeuchi (1995), Bollecker (2002), par exemple, montre en quoi l'animateur des systèmes de contrôle aide les décideurs à remettre en question leurs raisonnements implicites ou leurs certitudes, les amène à prendre conscience de leurs pratiques passées, à dépasser leurs intérêts personnels et leurs stratégies défensives et à partager leurs connaissances, dans le cadre notamment des réunions de suivi. Au travers de l'échange et du dialogue autour des écarts et des solutions régulatrices, le contrôleur de gestion impulserait une dynamique d'apprentissage organisationnel en encourageant la mise en œuvre des actions de correction.

Au plan individuel, la mission du contrôleur *formateur* consiste à « *interroger les possibles et impossibles du décideur* » (Bollecker, 2001b, p. 61) ; sorte de « conscience économique » ou « empêcheur de décider en rond », il pousse l'opérationnel à une attitude critique, de mise en cause permanente, par exemple, du niveau des effectifs, de l'état des stocks ou encore de l'investissement choisi (Löning et *al.*, 2003, p. 250) ; le formant à l'identification des coûts et des performances cachés (Savall et Zardet, 1994), il lui montre l'importance de la gestion et les opportunités qu'elle peut créer (Zolnai-Saucray, 1999, p. 138) ; au travers d'entretiens, de réunions, de séminaires, d'actions de communication, d'animation de forums, de conseils ou de *coaching* (Bouin et Simon, 2004, p. 49), il l'aide à intégrer des réflexes de *gestionnaire* en lui apprenant à mieux exploiter l'information et les outils de pilotage (tableaux de bord...) dans le sens des intérêts globaux. Au plan collectif, le contrôleur *éducateur* apprend aux décideurs à travailler ensemble et de manière plus cohérente *via* l'animation de groupes de réflexion (Doblin et Batsère, 1999, 16), lieux propices à l'échange d'expertises, au partage des représentations et à la coordination des unités ; ce faisant, il insuffle en interne une « culture de gestion » commune à tous les niveaux et à tous les métiers de l'entreprise.

1.3. Relation pédagogique et performance organisationnelle

Selon les auteurs, le renforcement des interactions entre contrôleur de gestion et opérationnels fait progresser le pilotage local entendu ici comme processus d'apprentissage (Lorino, 1995). Or, et comme le précise la littérature de recherche en sciences de l'éducation, l'apprentissage ne peut se réaliser que dans l'interaction ou dans la coopération avec l'autre (Leroy, 1970). En d'autres termes, il dépend surtout de la façon dont est organisée la relation pédagogique entre

formateur et formé (Hess et Weigand, 1998) et, par conséquent, entre le contrôleur de gestion et le décideur local. Relation d'influence entre des personnes et relation aux savoirs, moment privilégié ou véritable « rencontre » (Postic, 1998) entre l'apprenant et le pédagogue, celle-ci ne peut atteindre son objectif ultime – à savoir l'apprentissage – que si les parties en présence sont capables d'inter-agir (de faire du savoir un *espace tiers*)⁴, de trans-agir (d'échanger sur la manière d'organiser le savoir) et de co-agir (de donner du sens à leur relation, de manière conjointe) (Lerbet-Séréni, 1997) autrement dit, de *se rencontrer* ou de *méta-communiquer*, voire de « débattre », grâce à un dépassement des jeux de pouvoir et à la reconnaissance, au sein de la rencontre, de la place et du rôle de chacun.

Tout comme il revient au *pédagogue* d'initier la relation pédagogique [le pédagogue est celui qui tente d'influencer l'apprenant ou d'orienter son comportement vers un idéal préalablement défini ; il a vocation à transmettre ce qu'il sait et à placer l'autre en situation de se former lui-même (Hameline, 2002), de lui faire opérer un détour, de le « faire sortir », de le « tirer hors de » ses *a priori*, présupposés ou évidences, tout en cherchant à l'impliquer dans son propre apprentissage grâce, en particulier, au dialogue], c'est en qualité de contrôleur *pédagogue* que l'animateur de la fonction contrôle essaie d'établir une relation de qualité avec les hommes du terrain, relation devant provoquer l'émancipation et l'autonomisation des individus tout en renforçant l'alignement de leurs décisions sur les objectifs globaux. Ainsi, dans un contexte de décentralisation des systèmes d'analyse, la relation pédagogique entre le *contrôleur* et le *contrôlé* s'apparente finalement à un mécanisme de contrôle organisationnel complémentaire au contrôle par le marché et par la hiérarchie⁵.

Aujourd'hui, les auteurs en gestion ne parviennent pas vraiment à trancher quant à la structure organisationnelle la plus favorable au renforcement et à la qualité des relations contrôleur de

gestion-managers locaux. Mais il est possible d'identifier des conditions plus « informelles ». Partant de la théorie des conventions, qui donne un éclairage socio-économique intéressant sur les mécanismes spontanés de la coordination (ajustement mutuel)⁶, on peut s'interroger sur ce qui pousse le contrôleur et les managers à s'engager dans une relation de coopération, les comportements en la matière ne répondant pas vraiment à des contrats et/ou à des règles formellement établis. Comme le souligne Axelrod (1992), la coopération entre les acteurs suppose qu'ils interagissent de manière répétée, de telles interactions provoquant, au sein du groupe, l'émission d'énoncés ou de signaux reçus par les individus en contexte d'incertitude et les incitant à s'investir dans l'action collective.

Ainsi, la propension des hommes du terrain et du contrôleur à coopérer serait facilitée par la diffusion de messages (Bollecker, 2001a, p. 213) aptes à entretenir un climat de confiance. Et si pour Williamson, la confiance n'est pas fondamentale dans un contexte économique où les agents sont « calculateurs », nous considérons, à l'instar de Guyonnet et *al.* (1997) qu'elle constitue l'une des conditions majeures à la pérennité et à l'efficacité d'une interaction entre deux personnes, et, par extension, entre contrôleur de gestion et le décideur local. D'ailleurs, il est établi, dans les sciences de l'éducation, que l'existence de la relation pédagogique est subordonnée à l'établissement d'une confiance réelle entre formateur et apprenant, sentiment alimenté par la « considération » que le premier nourrit à l'égard du second (Rogers, 1999).

Cognitive ou affective, accumulation de preuves passées et produites conjointement par les individus, à mi-chemin entre « savoir et non-savoir », « *hypothèse sur une conduite future, assez sûre pour qu'on fonde sur elle l'action pratique* » (Simmel, 1996, p. 22), « *anticipation qu'un partenaire ne va pas s'engager dans un comportement opportuniste* » ou qu'il est animé de « bonnes intentions » (Gervais, 2005, p. 712), la confiance, plutôt fragile, se

construit dans la durée. Une analyse de la littérature permet d'identifier trois « messages » ou « signaux » conditionnant son établissement ou son maintien entre contrôleur et managers opérationnels :

① Tout d'abord, le premier doit soigner son image en se posant comme force de proposition, conseiller et formateur et développer, ce faisant, des qualités humaines spécifiques (empathie, sollicitude, diplomatie, sens de la pédagogie et de la communication) (Godener *et al.*, 2003), s'efforçant d'initier entre lui et les décideurs locaux une relation claire et authentique visant au *construire ensemble*. ② Il semble que la compétence technique du contrôleur de gestion soit aussi un facteur essentiel en la matière : l'instauration de la confiance n'est pas étrangère, en effet, à l'adaptation, aux besoins des hommes du terrain, des instruments et/ou des données qui sont fournis par le service de contrôle (Newman et Waren, 1977), et, de surcroît, si les managers opérationnels réussissent à faire le lien direct entre l'utilisation effective des outils de pilotage mis à leur disposition et la performance réalisée de l'activité dont ils ont la charge. ③ Enfin, elle dépend du soutien assuré des dirigeants (ou des responsables hiérarchiques) au travers, en particulier, de l'image de proximité qu'ils tendent eux-mêmes, *via* leur discours ou leur attitude, à véhiculer de la fonction *contrôle* (Bessire, 1995) (Bollecker, 2001a) et de leur propension à encourager les actions relationnelles du contrôleur de gestion.

1.4. Des propositions à la méthodologie de recherche

Prenant appui sur les sciences de gestion et sur les travaux de recherche en pédagogie, notre revue de la littérature permet de mettre en exergue deux axes principaux d'investigation.

① Nous souhaitons vérifier que, dans le cadre d'une décentralisation des activités de pilotage au sein des ateliers de production, l'efficacité du processus de pilotage dépend de l'existence et/ou de l'instauration d'une relation pédagogique entre l'animateur des systèmes de contrôle et les responsables opérationnels. Le premier axe sous-tend les propositions 1 et 2.

Proposition 1. Le renforcement des interactions entre contrôleur de gestion et opérationnels vise à améliorer, dans les unités d'affaires, l'efficacité du processus de pilotage.

Proposition 2. L'impact des interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels sur le processus de pilotage est positivement lié à la propension de ces derniers à s'investir conjointement dans une véritable relation pédagogique.

② Nous cherchons à confirmer (et/ou à identifier) les conditions organisationnelles favorables à la mise en œuvre et à la stabilité d'une relation pédagogique entre le contrôleur de gestion et les opérationnels. Le second axe sous-tend les propositions 3 et 4.

Proposition 3. L'instauration d'une véritable relation pédagogique est liée au niveau de confiance entre le contrôleur de gestion et les opérationnels.

Proposition 4. Le niveau de confiance entre le contrôleur de gestion et les opérationnels est conditionné par l'efficacité du processus de pilotage, l'adaptation du système de contrôle aux besoins des unités opérationnelles et le soutien de la ligne hiérarchique et/ou des dirigeants.

Le modèle présenté ci-après traduit l'enchaînement de nos quatre propositions.

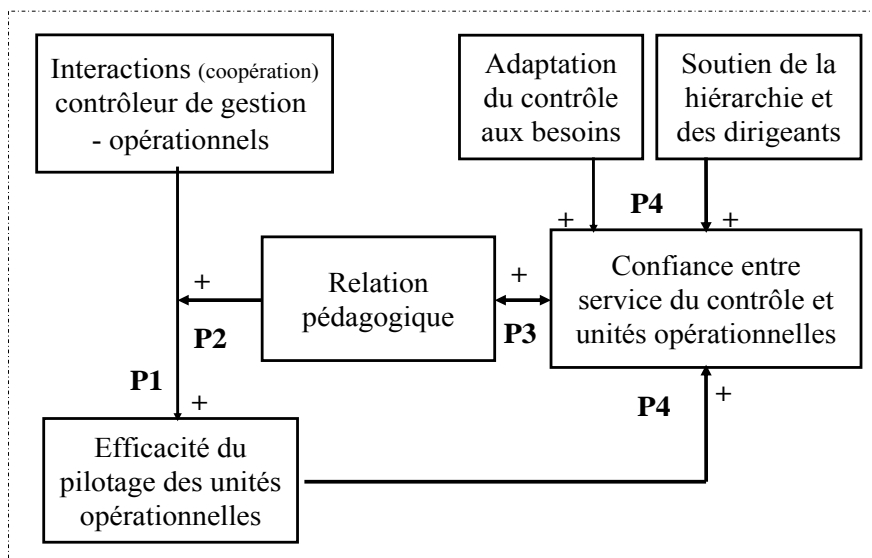


Illustration 1. Le modèle de propositions de la recherche

Or, si les travaux de recherche en contrôle sont riches, leurs résultats restent contradictoires. L'investigation que nous avons alors menée avait un triple objectif : ① évaluer l'importance et la nécessité des relations de coopération entre le contrôleur de gestion et les opérationnels ; ② légitimer le rôle du *contrôleur pédagogue* au sein de cette coopération ; ③ déterminer les conditions informelles d'existence de la relation pédagogique comme facteur de performance.

Fin 2004, nous avons donc procédé à deux enquêtes par questionnaire, la première auprès de 85 contrôleurs de gestion, adhérents de la DFCG⁷ Bretagne Pays de Loire (**enquête A**), la seconde auprès de 30 chefs d'atelier (**enquête B**), tous nos répondants exerçant sur des sites industriels localisés plutôt dans le Grand Ouest de la France. Notre volonté d'interroger aussi des managers opérationnels visait à enrichir nos résultats et à obtenir sur les sujets que nous abordions un « effet miroir ». Les questionnaires **A** (51 questions au total) et **B** (37 questions) ont été élaborés sur une trame quasi identique autour des cinq thématiques suivantes : ① les

caractéristiques de l'entreprise et de son système de contrôle ; ② le dispositif de suivi des résultats des unités opérationnelles ; ③ le degré de décentralisation des activités du contrôle ; ④ le niveau et l'objet des interactions entre le contrôleur de gestion et les hommes du terrain ; ⑤ le rôle du contrôleur et l'attitude des opérationnels à l'égard du système de contrôle.

Selon les thématiques, nous avons utilisé soit des variables *principales* directement liées aux concepts constitutifs du modèle de recherche (interactions, efficacité, relation pédagogique, confiance, adaptation, soutien) soit des variables *complémentaires* (niveau de décentralisation, risques de mauvaise coordination/communication horizontales et verticales, avantages perçus des interactions entre le contrôleur et les managers, qualité des relations entre ces derniers, poids des mécanismes de contrôle hiérarchique et par le marché...), variables illustratives susceptibles d'enrichir notre analyse au-delà de nos hypothèses initiales.

Comme l'indique le tableau ci-après, nous avons eu recours le plus souvent à des échelles d'intervalle bi – directionnelles type Lickert (graduées de 1 à 5) pour les mesurer.

| Concepts | Variables principales (questions) | Echelle de mesure (de 1 à 5) |
|---|---|--|
| Interactions (coopération) | - Rencontres contrôle de gestion - opérationnels sur la préparation du budget annuel - Rencontres contrôle de gestion - opérationnels sur le suivi des résultats des unités - Rencontres contrôle de gestion - opérationnels sur la conduite d'études économiques | Jamais (1) ... Systématiquement (5) Jamais (1) ... Systématiquement (5) Jamais (1) ... Systématiquement (5) |
| Efficacité du pilotage | - Mise en œuvre des actions de correction visant à réduire les écarts <i>intra-unités</i> - Mise en œuvre des actions de correction visant à réduire les écarts <i>inter-unités</i> | Jamais (1) ... Systématiquement (5) Jamais (1) ... Systématiquement (5) |
| Relation pédagogique | - Rôle de conseil/formateur du contrôleur de gestion (aider à fixer objectifs et indicateurs) - Rôle de formateur du contrôleur de gestion (aider dans analyse des données) - Rôle de formateur du contrôleur de gestion (aider à mieux exploiter outils de pilotage) - Rôle de formateur du contrôleur de gestion (sensibiliser aux concepts financiers) - Missions de pédagogue du contrôleur de gestion (transmettre) - Missions de pédagogue du contrôleur de gestion (faire découvrir) - Missions de pédagogue du contrôleur de gestion (communiquer) - Perception du pilotage comme objet d'apprentissage (inter-action) - Echanges sur l'organisation des interactions (trans-action) - Echanges sur le sens des interactions (co-action) | Jamais (1) ... Systématiquement (5) Jamais (1) ... Systématiquement (5) Jamais (1) ... Systématiquement (5) Jamais (1) ... Systématiquement (5) Pas du tout d'accord (1) ... Tout à fait d'accord (5) Pas du tout d'accord (1) ... Tout à fait d'accord (5) Pas du tout d'accord (1) ... Tout à fait d'accord (5) Pas du tout d'accord (1) ... Tout à fait d'accord (5) Jamais (1) ... Systématiquement (5) Jamais (1) ... Systématiquement (5) |
| Confiance | - Perception des opérationnels à l'égard du système de contrôle de gestion - Relations de confiance entre contrôle de gestion et opérationnels | Très négative (1) ... Très positive (5) Pas du tout d'accord (1) ... Tout à fait d'accord (5) |
| Adaptation des outils | - Fréquence de contestation des outils fournis par le contrôle pour la prise de décision - Fréquence de contestation des données diffusées par le contrôle pour la prise de décision | Jamais (1) ... Systématiquement (5) Jamais (1) ... Systématiquement (5) |
| Soutien de la direction | - Tendance de la direction générale à encourager les interactions - Image que la direction générale véhicule du contrôleur (surveillant) - Image que la direction générale véhicule du contrôleur (proche de la direction générale) - Image que la direction générale véhicule du contrôleur (technicien) - Image que la direction générale véhicule du contrôleur (conseiller / formateur) - Image que la direction générale véhicule du contrôleur (proche des unités opérationnelles) | Pas du tout d'accord (1) ... Tout à fait d'accord (5) Pas du tout d'accord (1) ... Tout à fait d'accord (5) Pas du tout d'accord (1) ... Tout à fait d'accord (5) Pas du tout d'accord (1) ... Tout à fait d'accord (5) Pas du tout d'accord (1) ... Tout à fait d'accord (5) Pas du tout d'accord (1) ... Tout à fait d'accord (5) |
| Concepts | Variables complémentaires (questions) | Echelle de mesure (de 1 à 5) |
| Décentralisation | - Degré d'implication des opérationnels dans les missions de contrôle - Degré d'implication des opérationnels dans le suivi des résultats de leur unité - Degré d'implication des opérationnels dans les tâches de traitement et d'analyse | Très faible (1) ... Très fort (5) Très faible (1) ... Très fort (5) Très faible (1) ... Très fort (5) |
| Risques de décentralisation | - Risques d'incohérence entre les décisions des unités opérationnelles (coordination horizontale) - Risques d'incohérence entre les décisions des unités opérationnelles et les objectifs stratégiques (coordination verticale) - Problèmes de communication entre les unités opérationnelles (communication horizontale) - Problèmes de communication entre les unités opérationnelles et la hiérarchie (communication verticale) | Très faibles (1) ... Très forts (5) Très faibles (1) ... Très forts (5) Très faibles (1) ... Très forts (5) Très faibles (1) ... Très forts (5) |
| Avantages perçus des interactions | - Accord sur les avantages des interactions (mieux coordonner les actions des unités) - Accord sur les avantages des interactions (faire converger les actions des unités) - Accord sur les avantages des interactions (améliorer la communication entre les unités) - Accord sur les avantages des interactions (améliorer la communication entre unités et hiérarchie) | Pas du tout d'accord (1) ... Tout à fait d'accord (5) Pas du tout d'accord (1) ... Tout à fait d'accord (5) Pas du tout d'accord (1) ... Tout à fait d'accord (5) Pas du tout d'accord (1) ... Tout à fait d'accord (5) |
| Qualité relations | - Degré de qualité des relations du répondant avec ses interlocuteurs - Classement des interlocuteurs en fonction du temps que le répondant leur consacre | Très mauvaises (1) ... Excellentes (5) <i>Classement</i> |
| Autres mécanismes de contrôle (hiérarchie/marché) | - Existence d'un système formel de détermination des objectifs financiers et non financiers - Existence d'un système formel d'incitation à l'amélioration des performances - Fréquence de participation des membres de la direction aux réunions de suivi des résultats - Intensité d'influence exercée par la direction sur le choix d'actions de correction - Intensité d'influence exercée par les opérationnels sur le choix d'actions de correction - Intensité d'influence exercée par le contrôleur sur le choix d'actions de correction | Oui / Non Oui / Non Jamais (1) ... Systématiquement (5) Très faible (1) ... Très forte (5) Très faible (1) ... Très forte (5) Très faible (1) ... Très forte (5) |

Illustration 2. La mesure des concepts

Ancrée dans une démarche méthodologique d'inspiration hypothético-déductive, cette double enquête a fait l'objet d'une analyse descriptive et explicative sous SPAD (version 5.5) et sous SPSS (version 12.0). Pour la partie descriptive, le traitement des données comportait des analyses univariées (tris à plat incluant calculs de moyennes, estimations par intervalles de confiance, tests de différence de moyenne, calculs d'écart types et de fréquences) et bivariées (tris croisés soumis aux tests du Khi-deux et de Kruskal Wallis, coefficients de corrélation) ainsi qu'une analyse factorielle (ACP, classification) et typologique (données de l'enquête A). Pour la partie explicative, nous avons procédé à des analyses de variance et de régression sur les principaux construits du modèle de recherche.

2. Les résultats de l'enquête auprès des contrôleurs de gestion et des opérationnels

Nous présentons maintenant les axes les plus marquants de notre étude : après un état des lieux concernant la fréquence et l'objet des relations entre le contrôleur et chefs d'atelier (2.1.), nous en étudions l'impact sur l'efficacité des unités opérationnelles (2.2.) avant d'identifier les conditions dans lesquelles se font ces échanges (2.3.). Nous abordons enfin la question de la validation de nos propositions de recherche (2.4).

2.1. La fréquence et l'objet des interactions contrôleur – opérationnels

Selon notre enquête A, dans la majorité des cas étudiés (57,6%), les contrôleurs de gestion et les chefs d'atelier se rencontrent et/ou interagissent au moins une fois par mois dans le strict cadre de leur travail. Près de 18% d'entre eux échangent même *une* ou *plusieurs* fois par

semaine. Toute société confondue, la préparation du budget et le suivi des résultats (ou des réalisations) constituent les deux objets principaux de ces rencontres (moyennes respectives de 3,36 et de 3,29 sur notre échelle d'intervalle graduée de 1 à 5)⁸. Plus exactement, dans plus de 41% des entreprises approchées (soit une majorité relative), la fréquence des interactions (formelles et/ou informelles) concernant le suivi des résultats des unités opérationnelles est *élevée* ou *très élevée*. Et si le pourcentage se rapproche de 45% pour ce qui est du processus budgétaire, les fonctionnels et les opérationnels se rencontrent moins systématiquement au sujet d'enquêtes ou d'études économiques que les services de contrôle auraient eu à réaliser.

Cependant, et malgré leurs échanges réguliers avec les décideurs locaux, c'est à la direction générale que les contrôleurs de gestion (40%) déclarent consacrer le plus de temps. Le même phénomène est observé du côté des cadres opérationnels (enquête B) qui citent aussi comme interlocuteurs privilégiés leur responsable hiérarchique (le directeur technique, industriel ou de la production) même si, en matière de pilotage des unités d'affaires, les hommes du terrain ont le sentiment d'être plus souvent en contact avec les animateurs des systèmes de contrôle que ces derniers ne l'estiment eux-mêmes (note de 3,70 contre 3,29)⁹.

D'après les résultats de l'enquête A, c'est dans le cadre de ses échanges avec les opérationnels que le contrôleur de gestion exerce la dimension éducative de son rôle. Autrement dit, plus les hommes du terrain et le contrôleur interagissent, plus il y a de chance que ce dernier privilégie le volet *formation* de sa fonction (et *vice versa*)¹⁰. Le cas échéant, l'animateur des systèmes de contrôle aide les décideurs dans l'analyse et dans l'interprétation des données (résultats, écarts) ou leur apporte des explications complémentaires quant aux réalisations de leur unité (note de 3,07). Il lui arrive de les sensibiliser aux mécanismes financiers, aux coûts cachés, aux sources d'économies possibles ou aux règles d'une gestion plus saine (2,96).

Moins fréquemment, il forme les hommes du terrain à mieux utiliser les instruments de pilotage (2,80), à fixer leurs objectifs et à définir des indicateurs de performance pour le suivi de leur activité (2,55)¹¹. A l'inverse, dans les entreprises où les interactions se font rares (27% des cas), le contrôleur de gestion n'engage pas (ou peu) d'actions de formation.

De façon générale, il paraît essentiel au contrôleur de gestion de transmettre ses connaissances (note de 3,49) et d'établir avec les opérationnels un véritable dialogue en vue de faciliter entre eux les échanges (il donne ainsi du *sens* à l'action de chacun) (note de 3,44). Il admet aussi, mais dans une moindre mesure, qu'il lui faut rendre les hommes du terrain plus autonomes, les mettre en situation de piloter par eux-mêmes ou leur *apprendre* à piloter (autocontrôle) (note de 3,42). D'ailleurs, 96% des contrôleurs que nous avons interrogés assimilent volontiers le pilotage des unités opérationnelles à un processus d'apprentissage à part entière, fruit de tâtonnements et d'accumulation d'expérience. Pour autant, ces derniers, n'échangent pas toujours avec les opérationnels sur la manière d'optimiser la prise de décision locale (note de 2,55) ou sur le *sens* ou les *finalités* mêmes de leur relation – coopération (note de 2,76).

En d'autres termes, et par analogie aux sciences de l'éducation, si les contrôleurs de gestion reconnaissent une existence propre au « pilotage – apprentissage » (relation = *inter*-action), ils n'ont ou *ne prennent pas* toujours le temps de s'entretenir avec les décideurs locaux sur la façon d'améliorer l'organisation de cette relation d'apprentissage (relation = *trans*-action) et/ou de réfléchir conjointement sur le *sens* qu'ils lui donnent (relation = *co*-action). Ce constat ne doit pas occulter le fait que, dans près de 12% des firmes approchées, le contrôleur et le manager échangent *souvent* ou *très souvent* sur l'optimisation du pilotage (le premier joue pleinement son rôle de *conseil*) et que, dans plus de 29% des situations, tous deux

évoquent les moyens de renforcer l'efficacité de leur coopération, ce qui tend à prouver que la relation pédagogique est aujourd'hui « une réalité » dans un certain nombre d'entreprises.

L'enquête B nous conduit à des résultats globalement similaires. On notera cependant que les contrôleurs de gestion sous-estiment la fréquence de leur intervention en qualité de *formateur* (note moyenne de 2,85 dans l'enquête A contre 3,33 dans l'enquête B)¹² et l'existence d'une relation pédagogique entre eux et les opérationnels (note de 2,66 contre 3,15)¹³ par rapport à l'idée qu'en ont, de leur côté, les décideurs locaux. Du reste, les hommes du terrain ont une perception générale du travail effectué par le contrôleur de gestion plutôt meilleure que ne le pense ce dernier (note moyenne de 3,53 dans l'enquête B contre 3,29 dans l'enquête A)¹⁴. Et si, à leurs yeux, l'animateur des systèmes de contrôle a troqué son image de « surveillant » ou de « chien policier » (note de 2,90) contre celle, « plus flatteuse », de « conseiller formateur » (note de 3,53), il conserve néanmoins son rôle de « technicien » (note de 4,23).

Apparemment, les contrôleurs de gestion sont bien mieux perçus par leurs collègues qu'ils ne le pensent. 57% des managers que nous avons interrogés les jugent de manière *positive* ou *très positive*. Les outils et/ou les données de pilotage que transmet régulièrement la fonction contrôle aux unités d'affaires sont assez peu mis en cause car dans seulement 3% des cas, la contestation est *forte* ou *très forte*. Et si ce sont avec leurs dirigeants que les opérationnels estiment entretenir les meilleurs rapports (note de 4,37 contre 4,03), les relations de travail entre le service du contrôle de gestion et les unités de production sont largement marquées par un climat de confiance (note de 4,10) dans un contexte où, pourtant, la direction n'encourage pas toujours le rapprochement entre le contrôleur de gestion et les hommes du terrain (note de 3,33). Du reste, l'unanimité des répondants estime que l'efficacité de la coopération entre les fonctionnels et les opérationnels repose sur l'établissement de relations de confiance.

2.2. L'impact de la coopération contrôleur – opérationnels sur l'efficacité

Pour rappel, et à l'instar de certains chercheurs, nous mesurons la performance ou l'efficacité du processus de pilotage des unités de production par la « propension » de ceux qui en ont la charge (ici, les chefs d'atelier) à mettre effectivement en œuvre les actions de correction *intra* et *inter*-unités décidées lors des réunions de suivi des résultats. Or, selon nos interlocuteurs de l'enquête A, les opérationnels appliquent davantage les actions correctives visant à traiter les écarts *intra*-unités (note de 3,35) que celles susceptibles de corriger les écarts *inter*-unités (note de 2,91), ce que, d'ailleurs, les hommes du terrain tendent à confirmer eux-mêmes. Ce constat, plutôt « satisfaisant » pour ce qui est de la coordination verticale (il y a là une volonté que les objectifs définis par le sommet stratégique soient atteints), est sans doute le résultat de la forte influence exercée par le directeur de la production et par la direction générale dans des sites de production, pour la plupart à « taille humaine » (on relève un effectif moyen de 390 personnes) et où le processus de contrôle est centralisé. Il explique aussi pourquoi ce sont les risques de communication/coordination horizontales¹⁵ qui inquiètent le plus les contrôleurs de gestion de notre échantillon (note moyenne de 2,96 contre 2,79 pour les risques verticaux).

Pour ce qui est de l'impact des échanges entre le contrôleur et les managers opérationnels sur la performance, les résultats de notre enquête A confortent le bien-fondé de notre hypothèse 1 selon laquelle la fréquence de leurs interactions serait liée, dans l'esprit de nos répondants, à l'efficacité du pilotage local¹⁶. Autrement dit, les organisations qui semblent les plus efficaces et qui, dans le même temps, favorisent le plus les rencontres entre le contrôleur de gestion et les hommes du terrain, sont aussi celles dans lesquelles ces derniers échangent le plus souvent sur le suivi des activités. En particulier, il existerait un lien de dépendance significatif entre la mise en œuvre effective des actions de correction inter-unités et la multiplication des contacts

entre les analystes et les décideurs locaux¹⁷. Ainsi, dans les entreprises où les échanges à propos des réalisations des unités de production sont les plus courants, l'animateur des systèmes de contrôle constate plus qu'ailleurs que les actions correctives en faveur de la coordination horizontale sont appliquées, de surcroît s'il est pleinement associé aux réunions de suivi de production. Le cas échéant, l'impact déjà positif des interactions entre le contrôleur de gestion et les chefs d'atelier sur l'efficacité du pilotage des unités opérationnelles se voit en effet renforcée¹⁸. Au demeurant, d'après notre enquête A, la participation directe des contrôleurs à ces réunions de travail, impliquant le directeur de la production et les managers opérationnels, aurait l'avantage d'améliorer la perception que les fonctionnels ont des conséquences de leur proximité avec les hommes du terrain¹⁹ : car plus les analystes sont *ou* se sentent associés aux décisions de la fonction production, plus il y a de chances qu'ils appréhendent les avantages à retirer de leurs échanges avec les opérationnels.

Dans les autres cas, les actions de correction sont peut-être mises en œuvre mais le contrôleur n'en est pas nécessairement convaincu dans la mesure où il est tenu à l'écart²⁰. D'ailleurs, et assez logiquement, les organisations dans lesquelles le responsable du contrôle suggère le plus souvent des actions correctives, sont également celles où il échange le plus fréquemment avec les décideurs locaux sur les résultats de l'unité qu'ils dirigent²¹.

Les résultats de l'enquête B permettent de compléter, parfois de contredire, ceux de l'enquête A. Généralement, les opérationnels déclarent mettre en œuvre les actions correctives visant à traiter les écarts *intra*-unités (note de 3,43). Mais leur « propension » à agir pour réduire les écarts *inter*-unités est, quant à elle, un peu plus incertaine (note de 3,23), ce qui justifierait les craintes formulées par les contrôleurs (au sujet des risques horizontaux de coordination et de communication) et expliquerait aussi pourquoi les hommes du terrain s'inquiètent eux-mêmes

des risques de coordination horizontale²². Dans 50% des entreprises industrielles approchées, les actions de correction *intra*-unités (en faveur de la coordination verticale) sont appliquées de manière systématique ou *quasi* systématique (on assiste donc à un effet d'apprentissage), contre 37% seulement pour les actions de correction *inter*-unités (coordination horizontale).

De surcroît, toujours dans l'esprit des opérationnels, il n'y aurait pas de lien de dépendance entre l'efficacité du processus de pilotage et la fréquence de leurs interactions avec le service du contrôle. En effet, ils associent plutôt la performance de leur unité à la fois à la capacité du contrôleur de gestion à leur apporter de la formation²³ mais aussi au degré de leur propre implication dans les activités de contrôle (par exemple, une plus grande participation à la planification, au processus budgétaire ou encore à l'analyse de l'information).

Sur la question des avantages que procurent leurs échanges, les contrôleurs et les managers intermédiaires n'ont pas non plus la même approche : si, pour les premiers, un renforcement des relations entre fonctionnels et opérationnels est susceptible de réduire les problèmes de coordination verticale (note de 3,53), les seconds y voient surtout le moyen de prévenir les problèmes de communication horizontale (note de 4,13)²⁴. Autrement dit, si le contrôleur de gestion se considère lui-même comme l'interface ou comme la « courroie de transmission » entre le sommet stratégique et le terrain²⁵, ses « clients internes » attendent plutôt de lui qu'il fasse le lien entre les unités opérationnelles et/ou entre les différentes activités.

On notera enfin que les entreprises dans lesquelles les contrôleurs de gestion évaluent le plus positivement les avantages que leurs rencontres avec les décideurs sont censées apporter sont aussi celles où les interactions sont les plus fréquentes. A l'inverse, lorsque ces interactions se font plus rares, nos interlocuteurs A ont tendance à ne pas en reconnaître tous les « bienfaits »

organisationnels (réduction des problèmes de coordination/communication)²⁶. Inversement, il est fort probable que la façon dont les individus perçoivent les avantages de leurs interactions conditionne la fréquence de celles-ci²⁷. La même observation est faite chez les responsables de production : c'est lorsque ces derniers appréhendent le plus les avantages liés aux échanges avec leur contrôleur de gestion qu'ils le rencontrent effectivement le plus²⁸.

2.3. Les conditions organisationnelles de l'atteinte de l'efficacité

Manifestement, les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels s'observent surtout dans un contexte où la décision et le contrôle sont décentralisés au sein des unités de production²⁹. Inversement, lorsque le niveau de responsabilisation des pilotes locaux est plus faible, la fréquence de leurs échanges avec le service de contrôle tend à diminuer. On observe également que dans les organisations les plus exposées *a priori* aux risques de coordination et de communication, les contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels cherchent à se rencontrer plus souvent³⁰. Cet ajustement mutuel entre les analystes et les hommes de l'action n'exclut pas pour autant le maintien du contrôle des dirigeants et/ou des responsables n+1 qui exercent toujours une influence lourde sur la prise de décision comme le montre un peu plus loin notre typologie. En cela, nos résultats confirment ceux d'études antérieures selon lesquels les firmes françaises sont marquées traditionnellement par un pouvoir hiérarchique fort.

Mais au-delà des critères structurels, le niveau des échanges entre les managers locaux et le garant des systèmes de contrôle est probablement lié à des facteurs plus humains comme, par exemple, la qualité de leurs relations³¹. Celle-ci dépendrait notamment de la possibilité offerte aux parties prenantes d'échanger dans le cadre des réunions de suivi. Ainsi, la qualité de leurs

relations a plus de chance d'être affectée lorsque le contrôleur de gestion et les opérationnels se rencontrent peu ou ne se rencontrent jamais, en particulier pour le suivi des réalisations des unités d'affaires³², chaque fonction étant tenue à l'écart de l'autre. En outre, d'après l'enquête A, celle-ci est à son niveau le plus haut (note de 4,71) lorsque leurs rencontres se traduisent par une efficacité optimale du pilotage local. Autrement dit, les managers qui entretiennent les meilleures relations avec le contrôleur de gestion sont également ceux qui les rencontrent le plus souvent et qui mettent en œuvre les actions de correction, point que, de leur côté, les responsables d'unités ne confirment pas. Ils relient davantage la qualité de leurs relations avec l'animateur du contrôle (laquelle va au-delà de ce qu'en pense ce dernier : note de 4,03 dans l'enquête B contre 3,29 dans l'enquête A)³³, à l'adaptation des instruments de pilotage à leurs besoins et à la confiance qu'ils lui accordent qu'à la multiplication de leurs échanges avec lui.

La fréquence des échanges entre les décideurs et le contrôleur de gestion est également liée à la propension de ce dernier à développer, dans le cadre de sa fonction, des activités de conseil et de formation auprès des unités de production³⁴. Ce sont en effet les contrôleurs qui, sur le terrain, multiplient les contacts avec les chefs d'atelier, qui sont aussi les plus prompts à les assister en matière de budget, de suivi de leur activité ou à les former à l'utilisation des outils et aux mécanismes financiers. Or, si leurs interactions sont loin d'être étrangères à la mise en œuvre des actions de correction, cet impact sur l'efficacité du pilotage local est d'autant plus fort que les échanges se font dans un « contexte d'apprentissage ». Le contrôleur de gestion se positionne alors nettement en tant que *formateur-pédagogue* et semble être reconnu comme tel par les opérationnels. Plus précisément, les résultats des deux enquêtes font apparaître une différence. Si, pour les analystes, la relation pédagogique conditionne l'efficacité du pilotage inter-unités³⁵, pour les responsables de production, c'est plutôt la mise en œuvre des actions de correction intra-unités³⁶ que leurs rencontres avec l'animateur des systèmes de contrôle est

susceptible de favoriser et à la condition, en effet, que ce dernier, en sa qualité de *formateur*, participe avec eux à l'instauration d'une véritable relation pédagogique.

L'analyse typologique, réalisée à partir de l'enquête A et dont nous présentons la synthèse ci-après, le montre clairement : les firmes dans lesquelles l'efficacité du pilotage est jugée *forte* (les « traditionnelles », les « performantes », les « pédagogiques ») par nos interlocuteurs sont aussi celles où les dimensions *relationnelle* et *pédagogique* de la fonction contrôle sont *a priori* le plus mises en valeur, ce qui tend à confirmer notre proposition 1. Ce n'est pas le cas, en revanche, pour les « imprudentes » ou pour les « réfractaires ».

Dans les premières, le processus de décentralisation est assez risqué (*i.e.* les problèmes de coordination verticale sont plus fréquents) puisque la dilution des systèmes de contrôle et d'analyse au sein des unités opérationnelles ne s'accompagne pas, dans le même temps, d'une « présence » de la relation pédagogique. Dans les secondes, plutôt hostiles à l'implication des hommes du terrain dans les tâches habituellement prises en charge par la fonction *contrôle*, le contrôleur, isolé, cantonné à un rôle de technicien ou de surveillant, n'assure pas de lien *top – down* et entre les unités de production, d'où les problèmes de coordination organisationnelle³⁷.

On notera, au passage, une dimension commune aux cinq classes : le poids du contrôle hiérarchique et du contrôle par le marché (à l'exception de la classe 2). En d'autres termes, loin d'être un mécanisme de contrôle alternatif, la relation pédagogique constitue plutôt un mécanisme de contrôle complémentaire aux deux premiers, lesquels ne suffisent probablement pas aux entreprises qui sont soucieuses de limiter au maximum les problèmes de coordination et de communication, surtout dans un contexte de décentralisation avancée.

| Thématiques | Classe 1 (15) "Les imprudentes" | Classe 2 (20) "Les réfractaires" | Classe 3 (19) "Les traditionnelles" | Classe 4 (19) "Les performantes" | Classe 5 (12) "Les pédagogues" |
|---|--------------------------------------|-------------------------------------|--|-------------------------------------|--|
| Processus de décentralisation | Avancé | Très limité | Limité | Avancé | Avancé |
| Risques de coordination verticale | Forts | Faibles | Faibles | Forts | Faibles |
| Risques de communication verticale | Forts | Faibles | Faibles | Forts | Faibles |
| Risques de coordination horizontale | Faibles | Forts | Forts | Faibles | Faibles |
| Risques de communication horizontale | Faibles | Forts | Forts | Faibles | Faibles |
| Fréquence des interactions contrôleur - opérationnels | Forte | Très faible | Forte | Forte | Très forte |
| Influence du contrôleur sur la prise de décision locale | Faible | Très faible | Forte | Forte | Forte |
| Influence des opérationnels sur la prise de décision locale | Faible | Faible | Forte | Forte | Très forte |
| Rôle de conseil du contrôleur de gestion | Peu développé | Très peu développé | Développé | Développé | Très développé |
| Rôle de formateur du contrôleur de gestion | Peu développé | Très peu développé | Développé | Développé | Développé |
| Relation pédagogique | Faible | Très faible | Forte | Forte | Très forte |
| Niveau de confiance entre le contrôleur et les opérationnels | Moyen | Moyen | Fort | Fort | Très fort |
| Perception des systèmes de contrôle | Bonne | Plutôt mauvaise | Bonne | Bonne | Bonne |
| Adaptation des systèmes de contrôle (outils et données) | Moyenne | Moyenne | Forte | Forte | Très forte |
| Soutien des dirigeants dans l'action du contrôleur de gestion | Faible | Faible | Fort | Fort | Fort |
| Image du contrôleur de gestion auprès des opérationnels | Technicien éloigné des opérationnels | Technicien surveillant | Technicien proche de la direction | Technicien proche de la direction | Assistant conseil proche de la direction |
| Efficacité du pilotage <i>intra</i> -unités | Assez faible | Assez faible | Forte | Forte | Forte |
| Efficacité du pilotage <i>inter</i> -unités | Assez faible | Assez faible | Forte | Forte | Forte |
| Niveau de performance des unités opérationnelles (*) | Bon | Bon | Bon | Très bon | Bon |
| Niveau de performance de l'entreprise (*) | Bon | Bon | Bon | Très bon | Bon |
| Poids du contrôle hiérarchique | Très fort | Très fort | Très fort | Très fort | Très fort |
| Poids du contrôle par le marché | Dans la norme | Limité | Dans la norme | Dans la norme | Dans la norme |

(*) Degré d'atteinte des objectifs en 2003

<1-2> = très faible / >2-3> = faible / >3-4> = fort / >4-5> = très fort

Illustration 3. Une synthèse de l'analyse typologique (à partir des 85 individus de l'enquête A)

Le dépouillement de l'enquête B montre que les exigences des chefs d'atelier en matière de coordination horizontale, d'aide au pilotage, de conseils et de formation sont particulièrement élevées. Ils sont en effet 97% à considérer que le contrôleur de gestion a pour mission de faciliter les rencontres entre opérationnels et de les faire travailler ensemble (ce qui donne du *sens* à l'action de chacun en la reliant à celle des autres) ; ils sont 80% à attendre de lui qu'il leur transmette ses connaissances relatives à la gestion et à la finance et 67% qu'il les aide à être plus autonomes dans le pilotage de leur activité.

Ce n'est donc peut-être pas un hasard si de nombreuses offres d'emploi en contrôle de gestion mentionnent aujourd'hui, outre des compétences techniques, des qualités humaines telles que la *diplomatie*, le *sens du relationnel*, de la *communication*, du *dialogue*, la *disponibilité* ou la *pédagogie* ; des qualités que les hommes du terrain eux-mêmes confirment largement dans le cadre d'une question ouverte prévue dans le questionnaire B. L'enjeu est d'autant plus fort qu'il existe un lien de dépendance significatif entre l'aptitude du contrôleur de gestion à endosser, dans ses relations avec les décideurs, son rôle de *pédagogue* et le degré de confiance que ceux-ci lui accordent³⁸. Mais si, pour les fonctionnels, c'est bien la relation pédagogique qui participe à l'instauration d'un climat de confiance³⁹, pour leurs collègues, les deux se conditionnent mutuellement. On peut alors s'interroger sur les autres facteurs qui contribuent à maintenir la confiance entre les « pilotes » et leur « navigateur ».

Les deux enquêtes tendent à confirmer que la performance du pilotage et la confiance entre le fonctionnel et les responsables opérationnels s'impactent de façon réciproque. Au fond, les décideurs prennent des mesures de correction sur la base des états ou des indicateurs de suivi fournis par le service du contrôle quand ils croient en la qualité du travail effectué par celui-ci. Inversement, ils font d'autant plus confiance à leur contrôleur de gestion qu'ils le considèrent

comme étant à l'origine des *bons* résultats qu'ils peuvent afficher, compte tenu des conseils prodigués ou de la formation dispensée. Au demeurant, d'après l'enquête B, la perception que les opérationnels ont de la *fonction contrôle* et des systèmes de gestion mis à leur disposition influence fortement le niveau de confiance qu'ils lui manifestent⁴⁰. Les contrôleurs de gestion le confirment : quand la confiance est jugée *forte* ou *très forte*, les sondés déclarent plutôt que les outils ou les données fournis par leur service et susceptibles d'aider les hommes du terrain à prendre des décisions, sont *rarement* ou *peu souvent* contestés par ces derniers⁴¹.

Enfin, nous avons constaté un lien déterminant entre les « signes » que la direction envoie à la « communauté » au sujet de la fonction *contrôle* et la confiance que les cadres opérationnels ont dans le contrôleur de gestion. Ainsi, le fait que les dirigeants encouragent les interactions et diffusent l'image d'une fonction *contrôle* proche des unités de production influence, selon les contrôleurs, le niveau de confiance que les managers leur accordent⁴². Fait plus étonnant, ces derniers estiment que la manière (positive) dont ils perçoivent le responsable du contrôle a un impact sur la tendance de la direction à diffuser une image (positive) de la fonction⁴³. Autrement dit, ils ne se sentent pas influencés par l'image que véhiculent les dirigeants, image qui, selon eux, résulte davantage du climat ambiant de la structure où ils travaillent.

2.4. Vers une validation des propositions de la recherche ?

Au final, l'intérêt de notre double investigation ne consiste pas tant à valider les propositions initialement émises qu'à en améliorer la formulation. Certes, si l'on s'en tient exclusivement aux résultats de l'enquête A, les quatre propositions peuvent être validées. Toutefois, ceux de l'enquête B viennent semer le doute comme en atteste le tableau de synthèse ci-après. Ainsi,

les propositions 1 et 2 doivent être revues pour les raisons suivantes : si, pour les contrôleurs de gestion, le renforcement de leurs interactions avec les opérationnels favorise la coordination horizontale, pour les décideurs, il facilite plutôt la coordination verticale ; de même, si, pour les analystes, l'existence d'une relation pédagogique entre eux et les décideurs locaux accroît l'impact déjà positif de leurs échanges sur le pilotage *inter*-unités, pour les hommes de la production, c'est le pilotage *intra*-unités qui s'en trouve amélioré.

| | |
|---------------------------|---|
| Résultats Proposition n°1 | <p>Le renforcement des interactions améliore la mise en œuvre des actions de correction <i>inter</i>-unités (coordination <u>horizontale</u>) (A)</p> <p>Le renforcement des interactions avec le contrôleur de gestion formateur améliore la mise en œuvre des actions de correction <i>intra</i>-unités (coordination <u>verticale</u>) (B)</p> |
| Résultats Proposition n°2 | <p>Les interactions contrôleur-opérationnels ont un impact d'autant plus fort sur le processus de pilotage <i>inter</i>-unités qu'elles se combinent avec l'existence d'une relation pédagogique forte (A)</p> <p>Les interactions contrôleur-opérationnels ont un impact d'autant plus fort sur le processus de pilotage <i>intra</i>-unités que le contrôleur de gestion endosse un vrai rôle de formateur (B)</p> |
| Résultats Proposition n°3 | <p>. L'instauration d'une <u>relation pédagogique</u> forte participe à l'établissement d'un climat de <u>confiance</u> entre le contrôleur de gestion et les opérationnels (A)</p> <p>. La <u>relation pédagogique</u> et le climat de <u>confiance</u> se conditionnent mutuellement (B)</p> |
| Résultats Proposition n°4 | <p>. L'<u>efficacité</u> du processus de <u>pilotage</u> et le climat de <u>confiance</u> entre le contrôleur et les opérationnels s'impactent réciproquement (A)</p> <p>. Les décideurs mettent en œuvre les <u>actions de correction</u> (sur la base des outils de contrôle) quand ils font <u>confiance</u> au contrôleur de gestion - inversement, l'<u>efficacité</u> du <u>pilotage</u> tend à renforcer la <u>confiance</u> qu'ils lui accordent (B)</p> <p>. Les opérationnels ont <u>confiance</u> dans le contrôleur lorsque le système de contrôle est <u>adapté</u> à leurs besoins - inversement, quand ils font <u>confiance</u> au contrôleur, ils ont tendance à considérer que le système de contrôle est <u>adapté</u> (A et B)</p> <p>. Le <u>soutien</u> de la <u>direction</u> conditionne le niveau de <u>confiance</u> que les opérationnels ont envers le contrôleur de gestion - inversement, les relations de <u>confiance</u> entre le contrôleur de gestion et les opérationnels influencent les dirigeants dans leur propension à <u>soutenir</u> le contrôleur dans son action de formateur/pédagogue et dans ses tentatives de rapprochement auprès des unités opérationnelles (A et B)</p> |

Illustration 4. Une synthèse de l'analyse typologique

A notre proposition n°3, les enquêtes n'apportent pas de réponse totalement satisfaisante : est-ce la relation pédagogique qui, selon les responsables du contrôle, détermine la confiance ou, de l'avis des chefs d'atelier, les deux variables se conditionnent-elles mutuellement ? La proposition n°4 ne fait pas non plus l'objet d'un vrai consensus. Si nos interlocuteurs A et B admettent généralement que la performance des unités d'affaires et l'adaptation des outils aux besoins de ces dernières déterminent probablement le niveau de confiance que les décideurs ont envers la fonction *contrôle*, ils n'ont pas nécessairement le même point de vue quant à l'impact des messages diffusés par la direction générale.

Conclusion.

Si les relations interpersonnelles entre contrôleur de gestion et décideurs locaux sont parfois difficiles, elles n'en restent pas moins réclamées par les parties prenantes dans la mesure où elles semblent apporter davantage à l'organisation qu'elles ne posent problème. Moteur de la performance, elles participent d'autant plus à l'efficacité du pilotage des unités d'affaires et à leur coordination que l'animateur des systèmes de contrôle, *via* l'instauration d'une véritable relation pédagogique entre lui et les opérationnels, amène ces derniers, alors sensibilisés aux mécanismes financiers et conscients que leur action participe à un tout, à mettre en œuvre de manière plus systématique les actions de correction décidées lors des réunions de suivi. C'est en cela que la relation pédagogique contrôleurs–hommes du terrain constitue sous certaines conditions un mécanisme de contrôle organisationnel à part entière.

Ces travaux de recherche, dont l'originalité est de prendre appui sur les sciences de gestion et de l'éducation et de mettre en exergue les différences d'interprétation entre les contrôleurs de

gestion et les opérationnels sur le rôle de la fonction *contrôle*, présente néanmoins des limites notamment méthodologiques : les échantillons A et B, de taille différente, supportent peu la comparaison ; relativement restreints, ils ne représentent pas les entreprises du grand ouest ; de plus, la majorité de nos contacts opérationnels a été facilitée par les contrôleurs, ce qui peut conduire à des réponses biaisées ; enfin, l'appréhension de la relation pédagogique mérite une observation directe sur le terrain, dans le cadre, par exemple, d'une démarche qualitative. Ce dernier point ouvre des pistes de recherche, sur la façon, par exemple, dont se construit et évolue dans le temps cette relation *contrôleur–contrôlé* et sur son impact supposé sur la performance. On pourra poursuivre également des recherches sur le rôle et sur les qualités requises du contrôleur industriel, en particulier dans ses rapports avec les décideurs.

Bibliographie

AXELROD, R. (1992), *Donnant – donnant. Théorie du comportement coopératif*, Odile Jacob.

BARNARD, C.I. (1968), *The Functions of the Executive*, Free Press.

BATAC, J., DE LA VILLARMOIS, O. (2003), « Les interactions contrôle / apprentissage organisationnel : proposition d'une grille d'analyse », Actes du XXIV^e Congrès de l'AFC, Louvain, 22 et 23 mai.

BESSIRE, D. (1995), Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement, *Revue Française de Gestion*, n°106, novembre – décembre, p. 38-45.

BESSON, P., BOUQUIN, H. (1991), « Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion », *Revue Française de Gestion*, janvier – février, p. 60-71.

BOLLECKER, M. (2002), « Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de suivi des réalisations », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, tome 8, volume 2, novembre, p. 109-126.

BOLLECKER, M. (2001a), *Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels*, Thèse de doctorat, Nancy 2.

BOLLECKER, M. (2001b), « Les contrôleurs de gestion : des hommes de liaison ? », *Direction et Gestion*, n°188-189, p. 57-63.

BOUIN, X., SIMON, F.-X. (2004), *Les nouveaux visages du contrôle de gestion*, Dunod, 2^{ème} édition.

BOUQUIN, H. (2006), *Le contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, 7^{ème} édition.

BOUQUIN, H. (1997), « Contrôle », dans Y. SIMON, P. JOFFRE, *Encyclopédie de Gestion*, Economica, 2^{ème} édition, tome 1, pp. 667-686.

BOURGUIGNON, A. (1995), « Peut-on définir la performance ? », *Revue Française de Comptabilité*, n°269, juillet – août, p. 61-66.

CARON, M.-A. (2006), "Five steps to becoming a business partner", *CMA Management*, March, 80, 1, p. 33-34.

CROZIER, M., FRIEDBERG, E. (1977), *L'acteur et le système*, Seuil.

DOBLIN, S., BATSERE, J. (1999), « Le contrôleur de gestion, animateur, communicateur, pédagogue et... contrôleur », *Echanges*, n°159, octobre, p. 15-18.

GERVAIS, M. (2005), *Contrôle de gestion*, Economica, 8^{ème} édition.

GODENER, A. et al. (2003), « Influence des pratiques de communication orale des contrôleurs de gestion sur les attitudes et comportements des managers », Actes du XXIV^e Congrès de l'AFC, Louvain, 22 et 23 mai.

GRASSO, L.P. (2006), "Barriers to lean accounting", *Cost Management*, March/April, p. 6-19.

GUYONNET, J.-F et al. (1997), *La dynamique de la confiance*, Dunod.

HALGAND, N. (1999), « Au cœur du contrôle : les représentations » dans Y. DUPUY (Coord.), *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert, p. 31-49.

HAMELINE, D. (2002), « Le statut de la pédagogie », *Encyclopædia Universalis*, p. 590-593.

HANNON, N.J. (2005), "The Cost Accountant is Dead; Long Live the Business Process Analyst", *Strategic Finance*, December, 87, 6, p. 59-60.

HESS, R., WEIGAND, G. (1998), « La relation pédagogique », dans J.-C. RUANO-BORBALAN (Coord.), *Eduquer et former*, Sciences Humaines, p. 347-351.

HOFSTEDE, G. (1977), *Contrôle budgétaire, les règles du jeu*, Hommes et Techniques.

LAWRENCE, P.R., LORSCH, J.W. (1973), *Adapter les structures de l'entreprise*, Editions d'Organisation.

LEBAS, M. (1995), « Oui, il faut définir la performance », *Revue Française de Comptabilité*, n°269, juillet – août, p. 66-71.

LERBET-SERENI, F. (1997), *Les régulations de la relation pédagogique*, L'Harmattan.

LEROY, G. (1970), *Le dialogue en éducation*, Presses Universitaires de France.

LÖNING, H. et al. (2003), *Le contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre*, Dunod, 2^{ème} édition.

LORINO, PH. (2003), *Méthodes et pratiques de la performance*, Editions d'Organisation, 3^{ème} édition.

LORINO, PH. (2000), « Cohérence : la quête du Graal », *Les Echos*, Dossier L'Art de la Stratégie, jeudi 6 avril, p. x-xi.

LORINO, PH. (1995), *Comptes et récits de la performance*, Editions d'Organisation.

LYNE, S., FRIEDMAN, A. (1996), “Activity-based Techniques and the New Management Accountant”, *Management Accounting*, London, July – August, vol. 74, p. 34-35.

MINTZBERG, H. (2004), *Le management. Voyage au centre des organisations*, Editions d’Organisation, 2^{ème} édition.

MINTZBERG, H. (2003), *Le pouvoir dans les organisations*, Editions d’Organisation, 2^{ème} édition.

NEWMAN, W.H., WARREN, K. (1977), *The Process of Management*, Prentice Hall.

NONAKA, I., TAKEUCHI, H. (1995), *The Knowledge-Creating Company*, Oxford University Press.

OLSON, M. (1978), *Logique de l’action collective*, Presses Universitaires de France.

POSTIC, M. (1998), *La relation éducative*, Presses Universitaires de France, 8^{ème} édition.

RAULET-CROSSET, N. (2003), « La coopération au travail » dans J. ALLOUCHE (Coord.), *Encyclopédie des ressources humaines*, Vuibert, pp. 282-289.

ROGERS, C.R. (1999), *Liberté pour apprendre*, Dunod.

RUSSEL, K.A. et al. (1999), “Counting more, counting less, Transformations in the Management Accounting Profession”, *Strategic Finance*, September, p. 39-44.

SAVALL, H., ZARDET, V. (1994), *Le nouveau contrôle de gestion*, ECM, 2^{ème} édition.

SIMMEL, G. (1996), *Secret et sociétés secrètes*, Editions Circé.

SIMON, H.A. (1983), *Administration et processus de décision*, Economica.

TARONDEAU, J.-C., WRIGHT, R.W. (1995), « La transversalité dans les organisations ou le contrôle par les processus », *Revue Française de Gestion*, n°104, juillet-août, p. 112-121.

TERSSAC (DE), G., FRIEDBERG, E. (1996), *Coopération et conception*, Octares.

ZOLNAÏ-SAUCRAY, E. (1999), « Vers une pédagogie du contrôle dans l'organisation » dans

Y. DUPUY (Coord.), *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert, p. 125-139.

¹ Nous ne pouvons recenser ici tous les travaux portant sur les relations fonctionnels – opérationnels ou ceux qui traitent des conditions d'émergence de la coopération interindividuelle. Ces thèmes particulièrement vastes font l'objet d'une abondante littérature dans différents champs disciplinaires.

² Nous supposons ici que la *fidélité* à la stratégie définie va dans le sens des intérêts de l'organisation.

³ Nous partons du postulat que ces actions décidées en concertation vont dans le sens des intérêts de l'entreprise.

⁴ Pour l'opérationnel, le savoir en matière de contrôle n'appartient pas qu'au contrôleur et inversement.

⁵ Deux mécanismes auxquels les entreprises françaises ont généralement recours.

⁶ Face à l'incertitude, un individu se conforme par mimétisme à une convention, ce qui lui permet *a fortiori* de justifier son comportement ou son action.

⁷ Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion.

⁸ Les calculs de moyenne sont réalisés dans un intervalle de confiance à +/- 5%.

⁹ Différence de moyenne entre les populations A et B significative au taux de 5% [$z = -2,096$, *p. value* = 0,036]. Test non paramétrique de Mann-Whitney sous SPSS (version 12.0) utilisable pour échantillons indépendants.

¹⁰ Lien significatif entre <INTERVENTIONS FORMATION> et <INTERACTIONS> [$P(\chi^2 > 33,54) = 0,000$ / DDL = 4 / v. TEST = 4,77]. L'hypothèse d'indépendance entre ces variables peut être rejetée.

¹¹ Comme le confirment les résultats de l'enquête B, les managers opérationnels estiment être les mieux placés pour appréhender leurs propres objectifs et fixer les indicateurs permettant d'en évaluer le degré de réalisation.

¹² Différence de moyenne entre A et B significative au taux de 5% [$z = -2,008$, *p. value* = 0,045].

¹³ Différence de moyenne entre A et B significative au taux de 1% [$z = -2,997$, *p. value* = 0,003].

¹⁴ Différence de moyenne entre A et B significative au taux de 10% [$z = -1,669$, *p. value* = 0,095].

¹⁵ Les risques de communication horizontale, en particulier, sont accrédités de la meilleure moyenne (3,09).

¹⁶ Lien significatif entre <CORRECTIONS> et <INTERACTIONS> [$P(\chi^2 > 12,00) = 0,017$ / DDL = 4 / v. TEST = 2,11].

¹⁷ Lien encore plus significatif entre <CORRECTIONS INTER-UNITES > et <INTERACTIONS POUR LE SUIVI> [$P(\chi^2 > 35,60) = 0,000$ / DDL = 4 / v. TEST = 4,96].

¹⁸ Impact significatif de la fréquence des rencontres pour le suivi sur la mise en œuvre des actions de correction <CORRECTIONS> <= <INTERACTIONS POUR LE SUIVI> [$R^2 = 0,5147$ / Fischer = 43,489 / $p = 0,000$ / v. TEST = 7,32].

- ¹⁹ Impact significatif de la participation du contrôleur de gestion aux réunions de production sur la perception des avantages perçus des interactions <AVANTAGES INTERACTIONS <= PARTICIPATION REUNIONS SUIVI> [$R^2 = 0,2800$ / Fischer = 32,272 / $p=0,000$ / v. TEST = 5,21 / CC = 0,53].
- ²⁰ Certains contrôleurs de gestion ont pu attribuer une mauvaise note à la question posée, conscients (ou frustrés) de ne pouvoir échanger davantage avec les managers opérationnels.
- ²¹ Lien significatif entre <SUGGESTIONS> et <INTERACTIONS> [$P(\chi^2>30,13) = 0,000$ / DDL = 4 / v. TEST = 4,43].
- ²² Pour eux, les risques verticaux sont faibles s'ils pensent agir dans le sens des objectifs définis par la direction.
- ²³ Impact significatif du rôle de formateur du contrôleur de gestion sur la mise en œuvre des actions de correction <ROLE FORMATEUR => CORRECTIONS> [$Po(KW>5,958) = 0,015$ / DDL = 1 / N = 23].
- ²⁴ Différence de moyenne entre A et B significative au taux de 1% [$z = -3,698$, $p. value = 0,000$].
- ²⁵ C'est peut-être la raison pour laquelle il évalue plus fortement les risques horizontaux.
- ²⁶ C'est aussi un moyen pour les contrôleurs isolés de justifier le manque d'interactions avec les opérationnels.
- ²⁷ Impact significatif des avantages perçus des interactions sur la fréquence des rencontres entre contrôleur et opérationnels <AVANTAGES => RENCONTRES> [$Po(KW>23,059) = 0,000$ / DDL = 2 / N = 69] (enquête A).
- ²⁸ Impact significatif des avantages perçus des interactions sur la fréquence des rencontres entre contrôleur et opérationnels <AVANTAGES => RENCONTRES> [$Po(KW>6,578) = 0,037$ / DDL = 2 / N = 24] (enquête B).
- ²⁹ Lien significatif entre <DECENTRALISATION> et <INTERACTIONS> [$P(\chi^2>34,69) = 0,000$ / DDL = 4 / v. TEST = 4,88].
- ³⁰ Lien significatif entre <RISQUES> et <INTERACTIONS> [$P(\chi^2>17,14) = 0,002$ / DDL = 4 / v. TEST = 2,91].
- ³¹ Impact significatif de la participation du contrôleur de gestion aux réunions de suivi sur la qualité des relations contrôleur-décideurs <RENCONTRES SUIVI => QUALITE RELATIONS> [$Po(KW>4,689) = 0,030$ / DDL = 1 / N = 50].
- ³² Qualité des relations expliquée par participation du contrôleur de gestion aux réunions de suivi <QUALITE RELATIONS <= PARTICIPATION SUIVI> [$R = -0,6352$ / Student = 6,657 / $p=0,0000$ / v. TEST = -5,93 / CC = -0,59].
- ³³ Différence de moyenne entre A et B significative au taux de 1% [$z = -2,456$, $p. value = 0,014$].
- ³⁴ Lien significatif entre <ROLE FORMATEUR> et <INTERACTIONS> [$P(\chi^2>33,54) = 0,000$ / DDL = 4 / v. TEST = 4,77].
- ³⁵ Corrections *inter*-unités expliquée par rencontres incluant relation pédagogique <CORRECTIONS INTER-UNITES <= RENCONTRES*RELATION PEDAGOGIQUE> [$R^2 = 0,4217$ / Fischer = 60,513 / $p=0,0000$ / v. TEST = 6,72 / CC = 0,65].
- ³⁶ Corrections *intra*-unités expliquée par rencontres incluant relation pédagogique <CORRECTIONS INTRA-UNITES <= RENCONTRES*RELATION PEDAGOGIQUE> [$R^2 = 0,1990$ / Fischer = 6,954 / $p=0,0135$ / v. TEST = 2,47 / CC = 0,45].
- ³⁷ A moins que la frustration du contrôleur ne l'amène à juger (trop) sévèrement la performance du pilotage local.
- ³⁸ Lien significatif entre <RELATION PEDAGOGIQUE> et <CONFIANCE> [$P(\chi^2>15,28) = 0,000$ / DDL = 1 / v. TEST = 3,74].
- ³⁹ La confiance entre contrôleur et opérationnels expliquée par l'intensité de la relation pédagogique <CONFIANCE <= RELATION PEDAGOGIQUE> [$R^2 = 0,3973$ / Fischer = 54,714 / $p=0,0000$ / v. TEST = 6,46 / CC = 0,63].
- ⁴⁰ Confiance accordée au contrôleur expliquée par perception de la fonction contrôle <CONFIANCE <= PERCEPTION> [$R^2 = 0,3088$ / Fischer = 12,508 / $p=0,0014$ / v. TEST = 3,19 / CC = 0,56].
- ⁴¹ Lien significatif entre <CONTESTATION OUTILS> et <CONFIANCE> [$P(\chi^2>6,23) = 0,013$ / DDL = 1 / v. TEST = 2,24].
- ⁴² Confiance accordée au contrôleur expliquée par soutien de la direction <CONFIANCE <= SOUTIEN> [$R = 0,2125$ / Student = 22,398 / $p=0,000$ / v. TEST = 4,44 / CC = 0,46].
- ⁴³ Soutien de la direction expliqué par la perception de la fonction contrôle <SOUTIEN DIRECTION <= PERCEPTION FONCTION CONTROLE> [$R^2 = 0,5161$ / Fischer = 29,862 / $p=0,0000$ / v. TEST = 4,47 / CC = 0,72].