



HAL
open science

LA DIMENSION RELATIONNELLE DE LA FONCTION DE CONTRÔLEUR DE GESTION

Marc Bollecker, Patricia Niglis

► **To cite this version:**

Marc Bollecker, Patricia Niglis. LA DIMENSION RELATIONNELLE DE LA FONCTION DE CONTRÔLEUR DE GESTION. COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisie. pp.CD-Rom. halshs-00548093

HAL Id: halshs-00548093

<https://shs.hal.science/halshs-00548093>

Submitted on 18 Dec 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 DIMENSION RELATIONNELLE DE LA FONCTION DE CONTRÔLEUR DE GESTION

M. BOLLECKER

Maître de conférences

Université de Haute Alsace

Institut Universitaire de Technologie de Mulhouse

Tél : 33 (0)3 89 33 74 61 courriel : m.bollecker@uha.fr

P. NIGLIS

Maître de conférences

Université de Franche-Comté

UFR Sciences, Techniques et Gestion de l'Industrie - CUREGE

Tél : 33 (0)3 84 22 45 14 courriel : patricia.niglis@univ-fcomte.fr

Résumé : Si la dimension relationnelle du contrôle de gestion a été traitée par de nombreux auteurs, force est de constater que très peu de travaux portent sur les activités à caractère relationnel exercées par les contrôleurs de gestion et visant à favoriser l'acceptation, par les responsables opérationnels, de leur fonction et des outils qu'ils proposent. Afin de cerner plus précisément le contenu de ces activités relationnelles, la présente recherche propose une grille de lecture issue du marketing relationnel. Cette complémentarité théorique est testée dans une étude empirique à caractère exploratoire, laquelle vise également à définir certains déterminants de ces actions relationnelles.

Mots clés: contrôleur de gestion, activité relationnelle, marketing relationnel.

Abstract : The relational dimension of management control were treated by many authors. We show that very few contributions concern the relational activities from the management controllers aiming the acceptance of their function and the tools which they propose. In order to define the contents of these relational activities, present research proposes to use the relational marketing. This theoretical complementarity is tested in an empirical study, which also aims at defining certain determinants of these relational actions.

Keywords : management controller, relational activity, relational marketing.

La dimension relationnelle de la fonction de contrôleur de gestion

Introduction

Pour répondre aux critiques dont ont fait l'objet les systèmes de contrôle de gestion en crise au début des années 1990 (Dupuy, 1999), différents auteurs ont plaidé en faveur notamment d'une décentralisation des outils de contrôle au sein des unités opérationnelles (Lorino, 2001, Kaplan, 1995) et d'un rapprochement des contrôleurs des responsables de ces unités (Jordan, 1998, De Montgolfier, 1999). Toutefois, cette décentralisation et ce rapprochement ne vont pas de soi comme l'ont montré différentes recherches qui constatent de fortes tensions entre les acteurs impliqués dans le contrôle de gestion (Mintzberg, 1986, Bessire, 1995) et, plus radicalement, des risques de rejet de ce dernier (Maître, 1984). Une telle situation découle non seulement de facteurs culturels (Segal, 1991), mais également stratégiques dans la mesure où le comportement du manager est influencé par des aspirations personnelles (Deglaine, Godener et Fornerino, 2003a) et locales pouvant être divergentes de celles du contrôleur.

La question de l'acceptation, par les managers opérationnels, de ce dernier et des outils qu'il propose se pose alors avec force. Cette problématique a été largement étudiée dans la littérature du point de vue des systèmes et des acteurs. Le soutien de la direction générale, l'adaptation des systèmes au besoin des utilisateurs, la mise en place de processus participatifs, la structure organisationnelle, le contexte national ont été analysés par différents chercheurs dans des travaux se focalisant principalement sur les aspects comportementaux, sociopolitiques, organisationnels ou encore sociétaux du contrôle (Argyris, 1952, Miller et O'Leary, 1987, Naro, 1998...). En revanche, rares sont les contributions traitant du comportement des contrôleurs et plus précisément de leur implication relationnelle permanente susceptible de favoriser directement ou indirectement l'acceptation de leur fonction, de « leurs » outils et des conseils qu'ils donnent. Une telle implication ne pouvant être occultée comme l'ont souligné différents auteurs (Lebas, 1995, Lorino, 2001, Bescos, 1995), la présente contribution vise à analyser ces activités relationnelles.

Pour ce faire, la première partie présente d'une part, les travaux académiques traitant de la dimension relationnelle de la fonction de contrôleur de gestion et, d'autre part, une grille d'analyse visant à cerner les contours de cette dimension. La seconde partie est consacrée à la présentation d'une étude empirique exploratoire, permettant de montrer la pertinence de cette grille d'analyse appliquée aux contrôleurs, ainsi qu'à l'identification de facteurs explicatifs des aspects relationnels de ces derniers.

1. Analyse théorique

1.1. Les travaux académiques sur la dimension relationnelle des contrôleurs de gestion

Les travaux traitants des aspects relationnels de la fonction de contrôleur de gestion peuvent être regroupés en trois catégories. La première porte sur la mesure du phénomène, la seconde sur les phases du processus de contrôle nécessitant la mise en œuvre de compétences relationnelles et, enfin, la dernière traite des caractéristiques de la dimension relationnelle.

1.1.1. La mesure du phénomène

Depuis quelques années, plusieurs travaux montrent l'importance du profil relationnel des contrôleurs de gestion. J. Deglaine, A. Godener et M. Fornerino (2003b) constatent, dans une enquête réalisée auprès de 118 professionnels du métier, que ces derniers voient leur métier comme un métier exigeant faisant appel à des qualités diverses et notamment la capacité à convaincre, à travailler en groupe, l'écoute et le sens du contact. E. Chiapello (1990) a également montré que les contrôleurs de gestion estiment que la communication est importante dans la profession puisque 58 % d'entre eux observent qu'elle est indispensable et 42 % « très importante » ou « importante ». Du côté des employeurs, les attentes en termes d'attitudes concernent également la dimension relationnelle. Une étude portant sur les annonces d'offres d'emploi (Nobre, 1998) a ainsi permis d'observer que la communication est la première aptitude demandée aux contrôleurs de gestion. Plus globalement, plus de 40 % des annonces d'offre d'emplois en 2000 comportaient des aptitudes relationnelles, c'est-à-dire des capacités en matière de communication, de pédagogie, de diplomatie, d'écoute, de dialogue notamment (Bollecker, 2000).

Une telle orientation est le fruit d'une évolution de la fonction qui se traduit par un rapprochement entre les animateurs des systèmes de contrôle et les utilisateurs opérationnels, comme le montre différentes études. Par exemple, H. Jordan (1998, 2005) constate, dans une étude comparative portant sur les pratiques de planification et de contrôle de gestion en France, que la coopération sur le terrain entre les contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels s'est fortement accrue. Cette coopération, qui traduit l'évolution de la mission de conseil des contrôleurs, s'est largement développée en matière de suivi et d'analyse des résultats mensuels particulièrement dans la phase active de préparation des actions correctives.

Ce phénomène n'est pas limité aux entreprises françaises puisque J. Gray et Y. Pesqueux (1991) ont constaté également, aux Etats-Unis, l'existence d'un véritable travail d'équipe au niveau opérationnel entre le manager et le contrôleur de gestion qui en serait réellement l'assistant. Pour les auteurs, la coopération serait assez forte, au sens où « *la situation (est) telle que c'est comme si le directeur opérationnel ne désirait jamais parler de son système de tableaux de bord sans son contrôleur* » (1991, 46). S. Lyne et A. Friedman (1996) constatent également, dans une étude réalisée en Grande-Bretagne sur l'implantation de la comptabilité par activités, que les relations entre les contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels se transforment. En effet, l'image perçue par les opérationnels de la fonction de contrôleur de gestion s'est radicalement modifiée, puisqu'elle est passée de « compteurs de haricots » à celle de « nouveaux contrôleurs de gestion ». Ces derniers seraient caractérisés par leur investissement auprès des managers opérationnels et par leur travail en groupe. K. Russell *et alii* (1999) montrent, à leur tour, que la fonction de contrôleur de gestion ne correspond plus, actuellement, à celle d'historien financier, mais plutôt à celle de partenaire d'affaires, dans la mesure où il consacre un temps élevé aux activités de conseil à l'intérieur de l'organisation. Il aide ainsi ses clients internes à produire et à utiliser des informations pertinentes pour la prise de décision.

Malgré cette tendance, la participation des responsables opérationnels au processus de contrôle de gestion n'est naturelle ni en termes de transmission systématique d'informations fiables ni en termes de prise en considération des informations proposées (Deglaine, Godener et Fornerino, 2003a), des conseils ou encore des outils proposés. L'existence de marges de

manœuvre (Schiff et Lewin, 1970), les conflits possibles entre la fonction de motivation et celles de planification et d'évaluation (Gervais, 2005) ou encore la présence d'un système à injonctions contradictoires (Oriot, 2004) peuvent, entre autres, être à l'origine de tensions entre les acteurs impliqués dans les systèmes de contrôle. Ces tensions nous semblent de nature à légitimer une étude sur l'implication relationnelle des contrôleurs susceptible de faciliter l'acceptation de leur fonction, de « leurs » outils et des conseils qu'ils donnent.

1.1.2. Les interactions dans le processus de contrôle

Les travaux portant sur les activités dites relationnelles trouvent naturellement leur source dans une des finalités du contrôle de gestion : l'aide à la décision. La rationalité limitée des individus (Simon, 1947) nécessite d'alimenter ces derniers en information pour que l'organisation puisse répondre à l'environnement incertain (Cyert et March, 1970). La responsabilité de fournir des informations peut être confiée non seulement aux unités elles-mêmes, mais aussi à des experts comme les contrôleurs de gestion. Ces derniers fournissent des chiffres, des études, des conseils aidant les décideurs à construire et/ou à justifier leur choix : ils incarnent un rôle de « conseiller du prince » (Löning, Pesqueux, 1998) qui se traduit par de la communication et de la persuasion auprès de chacun des cadres de l'organisation (Dew et Gee, 1973). Les contrôleurs de gestion peuvent s'impliquer davantage dans cette fonction en incarnant une sorte de « fou du roi », qui aide le décideur à remettre en cause ses raisonnements implicites, ses certitudes et ses hypothèses (Löning, Pesqueux, 1998). Leur rôle, dans cette perspective, est non seulement de fournir de l'information mais aussi d'accompagner celle-ci le plus près possible de l'action, en interrogeant les « possibles et impossibles » du décideur (à travers des chiffres, des études et rapports, des échanges directs). Le profil relationnel des contrôleurs est alors justifié non seulement pour aider les décideurs à effectuer leur choix, mais aussi pour les aider à comprendre le fonctionnement du système de pilotage qui relève de coopérations étroites entre ces deux acteurs (Lorino, 2001).

Une telle aide à la décision confère aux contrôleurs de gestion un statut d'animateur du processus d'apprentissage, qui produit et diffuse de l'information (Besson et Bouquin, 1991, 64) aussi bien dans la planification que dans le suivi des réalisations. Dans la définition des objectifs, il s'agit d'inciter les opérationnels à concevoir et à étudier des plans d'action économiquement réalistes et efficaces pour atteindre les objectifs. Par ailleurs, les contrôleurs de gestion veillent à la qualité du dialogue budgétaire entre le responsable de centre et son supérieur hiérarchique pour éviter notamment les marges de manœuvres budgétaires. Cette aide à la décision se déroule également lors des réunions de suivi des réalisations qui servent à faire le point entre le responsable hiérarchique et ses collaborateurs : le contrôleur de gestion les pousse à réaliser ce diagnostic et à prendre des décisions d'actions de correction si le bilan réalisé les rend nécessaires. Il s'inscrit notamment dans un processus de socialisation des connaissances, c'est-à-dire de partage d'expériences tacites qui se traduit par des interactions (Bollecker, 2002).

Néanmoins, l'aide à la décision n'est pas une fin en soi surtout si l'on considère le contrôle de gestion comme l'un des systèmes permettant de s'assurer que les comportements convergent vers l'atteinte des objectifs de l'entreprise (Fiol, 1991). En d'autres termes, cette fonction de coordination confère aux contrôleurs un rôle d'intégrateur qui tend à prendre des formes informelles utilisant des vecteurs tels que la communication (Halgand, 1999). En effet, le contrôleur est non seulement un « *intercesseur capable d'effectuer la synthèse des informations* », mais également il « *contribue à créer une solidarité entre les membres de l'organisation* » (Danziger, 1995, 102). Ce rôle relationnel a été affirmé depuis de

nombreuses années par R.B. Dew et K.P. Gee (1973) notamment lorsqu'ils estiment que le contrôleur est une « *personne de liaison entre la direction et les cadres, grâce à son rôle de dialogue, de coordination et d'appui* » (1973, 104). Un tel rôle d'intégrateur peut se caractériser par des activités de médiation, nécessaires dans des contextes propices à l'émergence de problèmes de coordination (Bollecker, 2004). Ces activités se traduisent par de la mise en relation des individus au centre de dysfonctionnements transversaux, l'incitation à la résolution de leurs problèmes et une aide en matière de communication notamment en raison de différences de langage.

L'implication relationnelle des contrôleurs peut donc être identifiée dans l'ensemble du processus de contrôle de gestion. En effet, la fonction d'aide à la décision et/ou celle de coordination nécessite la mise en œuvre d'activités ou attitudes susceptibles de générer l'adhésion des acteurs dans toutes les phases de ce processus.

1.1.3. Les caractéristiques de la dimension relationnelle.

Différents travaux fondés sur des études empiriques portent sur les propriétés des activités relationnelles des contrôleurs. Ils sont principalement focalisés sur leur pouvoir d'influence au niveau des utilisateurs et des systèmes qu'ils animent.

Le caractère politique de ces activités a notamment été mis en exergue dans l'étude menée par D. Bessire (1995) dans les entreprises de commerce de détail. L'analyse montre le comportement stratégique des contrôleurs de gestion et notamment leur quête de pouvoir. Ainsi, l'auteur constate que, grâce au système d'information qu'ils utilisent, les contrôleurs de gestion disposent d'un pouvoir important, puisque leur fonction les autorise à demander les informations qu'ils jugent utiles à leur mission. Par ailleurs, ils disposent d'une latitude assez grande dans le maniement des règles budgétaires : ils peuvent favoriser certains responsables et en désavantager d'autres. Une stratégie d'alliance peut être menée avec les responsables culturellement proches et détenteurs d'un pouvoir important. Enfin, le contrôleur de gestion impose son langage notamment au travers d'actions de formation ou de procédures écrites relatives à l'outil budgétaire et oblige les responsables opérationnels et plus précisément les commerciaux à se plier à cette manière de travailler.

F. Oriot (2004) analyse l'influence des contrôleurs de gestion et des opérationnels dans la mise en œuvre locale d'un système de contrôle de gestion central élaboré au siège d'une organisation bancaire. La configuration du système relationnel existant entre ces acteurs, et plus précisément l'interaction des cultures professionnelles de ces derniers détermine le degré d'intégration du système de contrôle central. Ainsi, dans des situations de « complémentarité », c'est-à-dire où les cultures professionnelles des acteurs sont différenciées (financière - commerciale), l'auteur observe un contexte d'intégration signifiant le souci d'articuler les besoins du siège avec ceux des agences. Les cultures « redondantes » ou identiques (financière – financière) favorisent principalement le prolongement des pratiques du siège. Les situations caractérisées par une « rupture de relations », dans un climat de contestation voire de tension entre les contrôleurs et les responsables opérationnels, sont liées à des pratiques minimales de mise en œuvre du système de contrôle du siège qui se traduisent par la nécessité de pallier les déficiences de ce système central.

J. Deglaine, A. Godener et M. Fornerino (2003a) montrent dans quelle mesure les pratiques de communication orale des contrôleurs de gestion influencent les attitudes et comportements des managers. Leur recherche contribue à préciser la nature des activités

relationnelles des contrôleurs d'une part, et les réactions des utilisateurs face à ces activités d'autre part. Ces auteurs caractérisent les activités relationnelles par l'intermédiaire de huit variables : la volonté de comprendre, l'appel à la raison, l'explication, l'appel à l'amitié, l'affectif, la volonté d'orienter, l'appel à la hiérarchie, l'échange, la réclamation. Au niveau des réactions, les résultats mettent notamment en valeur que l'attitude des managers est significativement plus favorable lorsque le contrôleur de gestion met en pratique des techniques de communication dites ouvertes que lorsqu'il utilise des moyens de pression.

L'ensemble de ces travaux sont intéressants du point de vue de notre problématique dans la mesure où nous nous interrogeons sur les caractéristiques de la dimension relationnelle de la fonction de contrôleur. Néanmoins, notre recherche ne vise pas, dans cet article, à évaluer les implications de cette dimension notamment au travers des réactions des managers même s'il s'agit du principal objectif recherché par cette dimension. En revanche, elle vise à comprendre et à approfondir davantage la nature de ces activités et à cerner ses déterminants. A ce titre, nous souhaitons enrichir le cadre conceptuel des travaux de Deglaine, Godener et Fornerino (2003a) qui ne porte que sur la communication orale, en appréhendant le comportement des contrôleurs de manière plus globale. Pour ce faire, une grille de lecture susceptible de cerner et de circonscrire l'étude semble nécessaire. Une telle approche, nécessairement transdisciplinaire, peut passer par les méthodes du marketing relationnel, surtout si ce dernier s'inscrit dans une perspective de marketing générique, c'est-à-dire « *une méthodologie permettant d'aborder les problèmes de toute organisation qui désire faire adopter certains comportements par certains publics* » (Védrine, Martin, 1993, 19). Comme le soulignent J.L Ardoin et ali. (1985, 323), « *la démarche du contrôleur de gestion peut s'inspirer du marketing... les consommateurs sont les utilisateurs du contrôle de gestion... le produit à vendre, c'est naturellement l'outil* ».

Bien évidemment, d'autres approches, telles que la socialisation organisationnelle, les styles de management ou encore l'arène politique sont possibles. Le concept de socialisation organisationnelle semble très riche d'enseignement. Néanmoins, il nous semble que les travaux abordent principalement l'intégration d'un nouveau salarié (Boussaguet, Louart, Mantione-Valero, 2004). La situation analysée dans notre recherche semble quelque peu différente dans la mesure où les contrôleurs de gestion sont amenés à convaincre les utilisateurs de manière très récurrente, notamment dans les conseils qu'ils peuvent leur donner ou dans des situations d'implantation de nouveaux outils. Le recours aux styles de management, nous semble également moins naturel dans la mesure où les animateurs des systèmes de contrôle ne sont pas considérés comme des managers dans leurs relations avec les opérationnels : le contrôleur « *ne prend pas de décision à la place des opérationnels, il les aide à les prendre, il facilite la coordination de leurs décisions* » (Bühler, 1979, 11). Quant à l'arène politique, son recours permettrait d'expliquer uniquement en partie les conflits entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels par le fait des jeux de pouvoir pouvant s'instaurer entre eux. Ce champ ne permettrait pas d'expliquer ces conflits en totalité puisque d'autres causes peuvent être à l'origine des conflits, comme l'ignorance quant à certains concepts économiques de la part des opérationnels. Ainsi, même si le passage par le marketing relationnel semble non naturel, il paraît tout de même intéressant d'autant plus qu'il est développé par ailleurs dans des travaux en finance ou en ressources humaines.

1.2. La recherche de complémentarité au travers du marketing relationnel

Selon Touzard (1977), Watzlawick (1981), Myers et Myers (1984), il est reconnu qu'en toutes circonstances, la communication ouverte est plus adaptée que l'appel à la hiérarchie ou de « faire jouer le bâton » car elle favorise l'instauration de relations gagnant/gagnant sur le long terme. Il en est de même dans l'approche relationnelle en marketing qui cependant pousse l'analyse plus loin en donnant des facteurs de réussite de cette approche. C'est pourquoi, nous allons développer ici l'approche relationnelle en marketing et mettre en évidence ses apports pour notre recherche sur l'acceptation du contrôleur de gestion par les responsables opérationnels. Mais avant d'aborder ce point, il semble nécessaire de définir le marketing relationnel.

Après s'être longtemps fondées sur des analyses de séquences d'achat, les recherches en marketing ont peu à peu évolué vers une vision moins séquentielle de l'acte d'achat (approche transactionnelle) et commencé à intégrer la notion de relation acheteur/vendeur suite à l'introduction du marketing relationnel. Ce dernier est généralement défini comme étant « l'ensemble des actions marketing visant à établir, développer et maintenir des relations d'échange fructueuses » (Morgan et Hunt, 1994).

Les recherches en marketing relationnel s'intéressent au management de la relation dans son ensemble. Celle-ci est considérée à la fois comme un processus continu dans le temps et comme une succession d'épisodes liés entre eux, correspondant par exemple aux différentes séquences d'achat. La mise en place d'un marketing relationnel sous-entend, dès lors, l'adoption d'une vision à long terme entre le client et le fournisseur. Nous pouvons souligner que le courant du marketing relationnel a, entre autres, déjà été transposé à des problématiques de gestion des ressources humaines (Bozzo et Palmero, 2002) ou de finance (Lemoine et Onnée, 2003) mais force est de constater qu'il n'a pas, à notre connaissance, été mobilisé afin d'analyser la relation unissant le contrôleur de gestion à ses responsables opérationnels. Nous allons donc nous intéresser aux principales variables issues du marketing relationnel et à leur capacité à nous fournir une grille de lecture permettant de mieux analyser et mettre en perspective le matériel collecté.

1.2.1. Les facteurs de réussite du marketing relationnel et leurs applications possibles au contrôle de gestion

Ivens et Mayrhofer (2003) ont montré que la simple utilisation des instruments et structures développés par le marketing relationnel est devenue insuffisante. En effet, si l'entreprise veut établir des relations durables avec ses clients, elle peut notamment adopter un marketing relationnel véritablement orienté vers le client et appliquer les principes d'une telle approche de manière systématique. De façon similaire, il nous semble que si le contrôleur de gestion souhaite, pour se faire accepter, développer des relations durables avec ses responsables opérationnels, il est alors nécessaire de s'intéresser tout particulièrement aux huit principes sur lesquels repose le marketing relationnel pour être véritablement efficace. Il sera alors possible de les transposer à notre cadre de recherche.

De manière générale, le marketing relationnel exprime l'objectif de l'entreprise envers le client, à savoir l'initiation et le maintien d'une relation d'affaires et ceci, de façon crédible. Il en est de même dans le cadre de la relation entre le contrôleur de gestion et ses responsables opérationnels. Dans cette optique, huit principes jouent un rôle majeur. Ces huit principes

forment une chaîne logique et constituent le fondement pour l'établissement d'un climat serein entre les acteurs engagés dans une relation à long terme.

Le premier principe est l'orientation à long terme qui consiste, de façon générale pour l'entreprise, à exprimer envers le client sa motivation de maintenir l'échange. Dans notre cas particulier, il s'agit pour le contrôleur de gestion d'exprimer envers ses responsables opérationnels cette même motivation. Ainsi, l'orientation à long terme constitue le fondement indispensable de l'activité relationnelle du contrôleur de gestion.

Les trois principes suivants concrétisent la possibilité d'une étroite collaboration et conditionnent la réussite de l'interaction courante à travers l'échange ouvert d'informations, la recherche de bénéfices mutuels et le respect des rôles. Le premier de ces trois principes est la réciprocité. Dans ce cas, l'entreprise, tout comme le contrôleur de gestion, démontrent qu'ils visent à maximiser le profit mutuel selon une relation gagnant/gagnant. Pour ce faire, le contrôleur de gestion communiquera clairement à ses responsables opérationnels qu'il ne cherche pas à réaliser des bénéfices à leurs dépens. Ensuite vient la fiabilité dans le cadre de laquelle, le contrôleur de gestion tentera de comprendre les attentes de ses responsables opérationnels par rapport aux tâches à accomplir et aux outils de contrôle. Il pourra ainsi démontrer de façon constante sa fiabilité. Enfin, le dernier de ces trois principes est l'échange d'informations. Des informations cohérentes constituent une condition indispensable à toute prise de décision et l'échange d'informations pouvant être utiles aux responsables opérationnels (dans le cadre de la réalisation de certaines tâches ou en-dehors de celles-ci) représente alors un avantage indéniable pour les deux parties et constitue une preuve de confiance, selon les auteurs travaillant sur le marketing relationnel.

Les principes suivants (principes 5 à 8) jouent un rôle important dans les moments problématiques de la relation. Le cinquième principe est la flexibilité, c'est-à-dire la disposition du contrôleur de gestion (ou vice versa du ou des responsable(s) opérationnel(s)) à adapter un accord aux nouvelles conditions d'un échange. Cette adaptation qui peut se traduire, par exemple, par la mise en place de nouveaux outils de contrôle, exprime l'intention du contrôleur de gestion de maintenir la relation avec les responsables opérationnels en respectant les intérêts de chacun. Le principe suivant consiste en la solidarité. Dans ce cas, une forte orientation relationnelle peut inciter le contrôleur de gestion à proposer de l'aide aux responsables opérationnels dans des situations difficiles, cette aide pouvant être plus ou moins matérielle. Le septième principe, est la résolution de conflits. En cas de conflits, dans une perspective relationnelle, les parties impliquées cherchent à trouver un compromis en s'appuyant sur des pratiques souples, privilégiant la conciliation des intérêts de chaque partie pour permettre à la relation concernée de se poursuivre et éviter les litiges devant les tribunaux qui s'avèrent particulièrement nuisibles à une relation d'affaires et à une relation de travail. Enfin, le dernier principe est l'usage modéré du pouvoir. Ainsi, pour maintenir la confiance de ses responsables opérationnels, le contrôleur de gestion détenant une position de force renoncera à l'usage des moyens de pression pour imposer ses intérêts.

Pour conclure sur ces principes, nous pouvons souligner qu'une étude empirique menée par Ivens et Mayrhofer (2003) auprès de 297 directeurs des achats a montré que ces huit principes contribuent de manière significative à la performance d'une politique de marketing relationnel et plus précisément à la satisfaction, la confiance et l'engagement.

Pour établir des relations privilégiées avec ses responsables opérationnels, il semble intéressant que le contrôleur de gestion leur propose des avantages spécifiques qui

représentent une réelle valeur ajoutée relationnelle et respecte les huit principes d'efficacité du marketing relationnel.

1.2.2. Les limites du marketing relationnel

Les propos exposés ci-dessus doivent cependant être nuancés du fait que certains individus « chercheront » le relationnel tandis que d'autres l'éviteront. En effet, des travaux (Bahia, Perrien et Toniuk 2001 et Bahia et Perrien, 2005) ont montré qu'il est nécessaire de prendre en compte la prédisposition relationnelle lorsque l'on désire adopter une stratégie relationnelle de façon efficiente. D'après ces auteurs, la prédisposition relationnelle est la tendance assez constante et non fluctuante du client à attendre, et à apprécier, une approche relationnelle de la part d'une entreprise de service donnée. Les travaux de Salerno (2005) confirment également la nécessité de considérer l'individualité du consommateur en marketing relationnel. Enfin, Benamour et Prime (2000) parlent d'orientation relationnelle versus transactionnelle du client et ont développé une échelle de mesure dans le secteur bancaire français. Au vu de ces travaux, le contrôleur de gestion serait donc amené à s'adapter à ses responsables opérationnels et à leur proposer une attitude plus ou moins relationnelle qui conviendra à chacun. Pour se faire accepter et faire accepter la mise en place d'outils (et trouver sa légitimité), le contrôleur de gestion pourra, par exemple, développer son activité relationnelle auprès des responsables opérationnels ayant une prédisposition relationnelle (ou ayant une orientation relationnelle) et au contraire, réduire au minimum cette activité pour ceux ne disposant pas de cette prédisposition (ou ayant une orientation transactionnelle).

Cependant, il convient de souligner que certains auteurs trouvent inutile de s'attarder sur l'analyse de l'individu transactionnel versus relationnel car les différences n'existent pas selon eux (Marion, 2001). Selon Marion (2001), un individu n'est pas « en soi » relationnel ou transactionnel, mais ce sont les conditions et les acteurs de l'échange qui expliquent le mieux les choix tactiques de chacun. Nous pouvons d'ores et déjà souligner que nous avons, lors de notre étude empirique exploratoire, interrogé les contrôleurs de gestion sur les conditions (et les acteurs) des échanges, ce qui nous paraît bien évidemment très important pour ensuite interpréter certains résultats. Marion (2001) estime également que nous sommes loin de disposer d'une nouvelle théorisation appelée marketing relationnel et montre que l'apparition de nouvelles techniques pour gérer les contacts avec les clients ne constitue pas le marketing relationnel comme un nouveau paradigme. Cependant, de nombreux travaux plus récents sont venus étayer ce nouveau champ de recherche et viennent compléter les travaux de Marion (2001). Ainsi Ivens et Mayrhofer (2003), montrent, tout comme Marion (2001), que la simple utilisation des instruments et structures développés par le marketing relationnel est devenue insuffisante, mais vont plus loin en énonçant les huit principes d'efficacité de ce marketing.

En conclusion, très peu de travaux portent sur les méthodes utilisées par les contrôleurs de gestion pour se faire accepter et pérenniser leurs relations avec les responsables opérationnels et donc, sur leur activité relationnelle. Cette première partie a donc permis de compléter les quelques contributions existantes et d'éclairer l'activité relationnelle du contrôleur de gestion.

Au-delà de cet éclairage, la présente contribution cherche à identifier des déterminants de l'activité relationnelle. Les travaux en contrôle de gestion traitant de tels facteurs explicatifs sont, à notre connaissance, inexistantes. En revanche, une vaste littérature porte sur

les facteurs susceptibles d'influencer de manière générale les pratiques de contrôle de gestion, dans une perspective contingente. Une telle perspective distingue les facteurs objectifs des facteurs subjectifs. Les premiers, se référant à des éléments différenciés des contextes locaux à l'instar de l'environnement, du degré de connaissance du processus de production, de la stratégie, « *ont tendance à réduire les individus à des entités passives* » (Oriot, 2004, 239). Les seconds « *soulignent l'influence des acteurs sur les pratiques et s'efforcent de prendre en compte leurs profils, leurs représentations ou leurs intentions* » (Oriot, 2004, 239). Ils se traduisent par différents types de facteurs comme l'expression des besoins des acteurs, leurs marges de liberté, et de manière plus générale leur personnalité. La présente étude vise à identifier les deux types de facteurs de contingence.

2. L'Etude empirique

2.1. Méthodologie

Cette recherche s'inscrivant dans une démarche exploratoire, la démarche a consisté à ne se focaliser que sur les représentations des contrôleurs de gestion de leurs propres actions et/ou intentions « relationnelles ». Une telle orientation de la recherche, qui n'est pas exempte de biais méthodologiques, permet néanmoins d'induire de premiers résultats pouvant faire l'objet ultérieurement d'une validation sur une plus grande échelle par des observations et des interviews sur les différents acteurs impliqués dans les processus de contrôle de gestion.

Le protocole scientifique s'est traduit par des études qualitatives réalisées auprès de dix sept animateurs de systèmes de contrôle dans sept organisations différentes. La variété rencontrée, aussi bien au niveau de la fonction des acteurs (directeurs financiers, contrôleurs de gestion, responsables administratifs et financiers, responsables de gestion, analystes financiers) qu'au niveau du statut juridique et de l'activité de l'organisation, permet d'enrichir l'analyse malgré les limites d'une telle démarche notamment en terme de généralisation, quelques interviews ne suffisant bien évidemment pas à bâtir des propositions solides. Cependant le sujet mérite une réflexion beaucoup plus approfondie de façon à pouvoir appliquer ensuite une analyse de contenu. Le tableau 1 décrit les caractéristiques de cet échantillon.

Tableau 1 : L'échantillon de l'étude qualitative

Secteur d'activité	Effectif	Personnes interrogées
<i>Concepteur et intégrateur de solutions en ingénierie de travaux et de maintenance dans le domaine de l'automatisme, de l'électricité, de la mécanique, de l'électrotechnique, de la mécanique</i>	6400	Directeur financier (1) Contrôleurs de gestion (3) Responsables de gestion (2)
<i>Entreprise commerciale dans le domaine de la confiserie</i>	300	Contrôleurs de gestion (2)
<i>Entreprise de production de chauffage par induction</i>	120	Responsable administratif et financier (1)
<i>Groupe de presse</i>	300	Directeur financier (1) contrôleurs de gestion (2)
<i>Construction de matériel informatique</i>	932	Responsable comptable (1)
<i>Industrie agrochimique</i>	310	Analystes financiers (2)
<i>Association pour personnes âgées</i>	<i>1100 salariés et 600 bénévoles</i>	Contrôleurs de gestion (2)

Des entretiens d'une durée variable d'une à deux heures ont été menés à partir d'un guide d'entretien qui a poursuivi différentes finalités :

- définir le contexte organisationnel (description de l'activité, de la structure) ;
- identifier l'orientation des systèmes de contrôle de gestion exploités ;
- cerner les actions relationnelles engagées par les animateurs des systèmes de contrôle ;
- définir les déterminants de ces actions relationnelles.

2.2. Les résultats de la recherche

2.2.1. Les activités relationnelles

Les résultats montrent la pertinence de la grille de lecture empruntée au marketing relationnel, dans la mesure où les huit principes de ce dernier ont pu être identifiés dans la pratique. Cependant, des différences d'attitudes, quant à la nécessité pour les contrôleurs de gestion de s'impliquer durablement dans une activité relationnelle avec les utilisateurs, ont été observées aussi bien dans l'interaction courante que dans les moments problématiques d'une relation avec les utilisateurs.

L'orientation à long terme semble constituer une préoccupation des contrôleurs de gestion pour quinze d'entre eux, dans la mesure où la fonction est en relation fréquente et durable avec les utilisateurs opérationnels. En effet, il leur semble important d'exprimer les motivations à maintenir l'échange en montrant aux utilisateurs la volonté de travailler avec eux dans la durée. Cette orientation permet ainsi, selon le contrôleur de gestion d'une société d'ingénierie, « de fidéliser les utilisateurs ce qui évite ou infléchit une différenciation trop

marquée des outils de contrôle, et plus précisément l'utilisation de différents tableurs souvent incompatibles avec l'ERP de la société ». La fidélisation ou l'orientation à long terme passent par « *l'implication des initiateurs du contrôle dans tout le processus du système et une transparence permanente* ». Pour les contrôleurs de gestion, respectivement d'une entreprise commerciale dans le domaine de la confiserie et d'un groupe de presse, la présence durable et permanente du contrôleur sur le terrain permet de (dé)montrer leurs intentions en matière d'aide à la décision. Cette présence semble importante dans des situations incertaines et changeantes dans lesquelles les opérationnels ont besoin qu'on les accompagne et « *savent qu'ils peuvent compter sur les fonctionnels du contrôle de gestion* ». En revanche, pour la responsable comptable d'une entreprise de production de chauffage par induction, la démarche à long terme n'est pas une priorité, l'essentiel étant que les « *gens de la base transmettent des informations à la direction, via la comptabilité et le contrôle de gestion, quand on leur demande* ».

Le principe de *réciprocité* est sous-jacent à l'activité de contrôle de gestion. Montrer qu'on vise à optimiser le profit mutuel constitue une des problématiques majeures des contrôleurs. En tant que fonction d'appui, il importe de montrer la performance attendue et/ou effective du système aux opérationnels. Pour l'analyste financier d'un groupe industriel agrochimique, « *il est nécessaire de rappeler régulièrement les apports de mon travail pour la décision des chefs de service, notamment en montrant l'efficacité des outils de suivi mis en place* ». De telles opérations permettent aux contrôleurs de légitimer leur fonction via la recherche de la satisfaction des utilisateurs : « *la réussite est liée à la reconnaissance de l'efficacité des services que peut offrir le système de contrôle aux responsables de service* ». La réciprocité des relations constitue une réalité en raison des besoins respectifs des acteurs du contrôle. Selon l'analyste financier cité ci-dessus, « *l'analyste a besoin d'informations brutes de l'opérationnel pour les lui retransmettre analysées afin qu'il puisse évoluer* ». Les propos recueillis permettent de qualifier cette relation réciproque de donnant-donnant :

- « *on leur rend un service en les formant à être plus performant, et eux ils utilisent les outils qu'on a conçu ce qui pérennise notre fonction* » ;

- « *on s'investit personnellement et eux reconnaissent notre travail : lorsqu'ils ont un problème ils viennent nous voir avant d'aller voir le patron* » ;

L'initiateur d'une telle relation est le plus souvent l'animateur des systèmes de contrôle de gestion comme l'indique le directeur financier du groupe de presse : « *le fait de consulter les utilisateurs dans l'élaboration des budgets, de demander des informations, permet d'aboutir à un échange* ». Ce type de relation n'est pas, bien entendu, très équilibré notamment dans les premières phases de l'échange. Dans la mesure où il est dans l'intérêt du contrôleur de gestion de convaincre les utilisateurs de l'intérêt des services qu'il propose, l'observation du contrôleur de la société commerciale de confiserie n'a rien d'étonnant : « *il a fallu beaucoup donner aux responsables avant d'avoir un retour positif. C'est l'impact sur les résultats qui a convaincu les responsables* ». Toutefois, dans certaines entreprises, le principe de réciprocité ne s'applique pas comme l'explique le responsable comptable d'une filiale française d'un groupe de production de matériel informatique : « *pour faire tourner le contrôle de gestion, on a besoin de la participation des services de fabrication. De ce fait, on prend plus qu'on ne donne et on ne cherche pas à montrer et à remonter son rôle* ».

Comprendre les attentes et les satisfaire de façon constante caractérise le principe de *fiabilité*. Un tel principe semble être appliqué par les contrôleurs interrogés mais avec une certaine prudence. Il peut se caractériser par un accompagnement individualisé en fonction des compétences des utilisateurs. Ainsi, un des analystes financiers du groupe industriel agrochimique déclare que « *ce qui est important au niveau relationnel, c'est de tenir compte*

du vécu de chaque acteur pour améliorer dans le futur ». D'autres estiment qu'il est essentiel, pour se faire accepter en permanence auprès des utilisateurs, de les aider en personnalisant les services et outils proposés par le contrôle de gestion. Cette personnalisation peut également se traduire par la mise en place, la validation ou le maintien d'outils de pilotage locaux (tableaux de bord spécifiques notamment), même s'ils présentent un risque de différenciation. C'est précisément pour pallier ce risque qu'un des contrôleurs de gestion d'une entreprise d'ingénierie n'applique pas le principe de fiabilité : « *on ne peut pas les empêcher d'avoir un système local mais je ne les aide pas, car la direction générale préfère l'exploitation d'un système unique intégré* ». Par ailleurs, certaines entreprises se donnent des limites en matière de satisfaction des attentes des utilisateurs. Ainsi, les informations produites par la fonction contrôle de gestion sont souvent remises en cause par les opérationnels dans la société de production de chauffage, « *dans la mesure où ils cherchent à rejeter leur responsabilité sur le service comptable ou sur l'environnement. Dans ces cas, nous ne pouvons les satisfaire* ».

Les *échanges d'information* sont au centre des activités des contrôleurs de gestion. En marketing relationnel, des informations cohérentes constituent une condition indispensable à toute prise de décision et une preuve de confiance. Ce principe est également affirmé par un des contrôleurs de gestion du groupe de presse : « *l'échange d'information est fondamental dans la relation. Lorsque certaines informations ne sont pas diffusées car le contrôle de gestion ne les a pas encore traitées, les responsables opérationnels pensent qu'on les leur cache. Depuis quelques mois les résultats sont édités en détail ce qui permet d'estomper la méfiance* ».

Au-delà de ces quatre premiers principes, les résultats montrent que les contrôleurs de gestion interrogés développent des actions dans les moments problématiques d'une relation. La *flexibilité* permet ainsi de montrer qu'on veut maintenir la relation lorsque les conditions, dans lesquelles l'utilisateur des systèmes de contrôle évolue, changent. L'un des contrôleurs de gestion d'une association pour personnes âgées indique que « *la remise en cause du contrôle de gestion est permanente car les objectifs annuels et la manière de travailler des opérationnels évoluent très vite. Il s'agit donc de s'adapter à leurs besoins* ». De la même manière, dans la société industrielle agrochimique, « *le système de pilotage est très ouvert puisque les nouvelles idées sont les bienvenues même si elles émanent de l'opérateur* ». Ce principe est, bien entendu, étroitement lié à celui de la fiabilité. Ainsi, les organisations dans lesquelles les contrôleurs cherchent à comprendre les attentes des utilisateurs et à les satisfaire de façon constante ont naturellement un souci de flexibilité. A contrario, les contrôleurs qui cherchent à harmoniser l'ensemble des outils du système de contrôle s'inscrivent dans une flexibilité uniquement si elle sert l'intégration recherchée.

La *solidarité* dans des situations difficiles constitue également une des missions de base des contrôleurs de gestion au travers de leurs activités de diagnostic et de proposition d'actions correctives notamment dans des situations de crise. Ainsi, le contrôleur de gestion du groupe de presse affirme que « *mon rôle est de détecter des anomalies. Ces dernières ne concernent parfois qu'indirectement le contrôle de gestion, mais ont presque toujours des répercussions sur la performance* ». Cette solidarité dépasse parfois le cadre strict du contrôle. Par exemple, un contrôleur de la société d'ingénierie estime que lorsqu'un « *gestionnaire d'agence a un problème juridique, je peux l'aider dans la mesure où j'ai de bonnes connaissances en droit* ».

La gestion des situations problématiques peut également se réaliser en tentant de concilier les intérêts sans recourir à un tiers, notamment la hiérarchie, lors d'un conflit. Ce

principe de résolution de conflits par compromis a été observé dans des situations où une forte coopération entre les opérationnels et les contrôleurs de gestion existe. Pour un contrôleur de gestion de la société d'ingénierie « à l'entrée d'une commande, il importe de travailler en groupe pour identifier les risques, puis nous réalisons systématiquement les revues des projets mensuellement. La création d'un comité de pilotage intégrant l'équipe de projet et le contrôleur de gestion permet d'aborder les choses sereinement et de réagir très vite par rapport à l'avancement. De ce fait, il ne peut pas y avoir de conflit, ou alors avec moi, mais en général je les règle ». Cependant, ces pratiques ne sont pas légions dans la mesure où la direction générale est très présente aussi bien dans la conception des systèmes de contrôle que dans l'exploitation de ce dernier. Par exemple, dans la société industrielle agrochimique, « la mise en place du système de contrôle de gestion a réussi car la direction générale a soutenu le projet. Il y a eu des résistances au changement qui ont été réduites en montrant aux responsables où les analystes financiers voulaient en venir. Elles ont été aussi et surtout combattues en ayant recours à la direction ». Dans la phase d'élaboration des budgets, un contrôleur de gestion constate que le PDG est très présent. Le contrôle de gestion fait l'intermédiaire entre les directeurs nationaux de clientèle et la direction générale. Pour le responsable comptable de l'entreprise de production de systèmes de chauffage à induction « la réunion mensuelle d'évaluation de la performance commence par un dialogue mais très rapidement ça change. Il y a des désaccords importants sur les états, les responsables de la fabrication remettent en doute les chiffres, et en fin de compte c'est la direction qui tranche ».

Enfin, l'usage modéré du pouvoir consiste à renoncer à des moyens de force – au-delà du recours à la hiérarchie – pour imposer ses intérêts. Les résultats montrent que les contrôleurs de gestion cherchent à communiquer ouvertement avec les utilisateurs et à négocier plutôt que de s'imposer par la force comme le souligne le directeur financier du groupe de presse : « dans la mesure où le système de contrôle est également au service des responsables de services, il faut éviter à tout prix de les braquer surtout dans notre activité. Au contraire, nous cherchons à les séduire en permanence pour qu'ils ne se démobilisent pas ». Ce constat semble assez naturel dans la mesure où les contrôleurs de gestion n'ont pas de pouvoir de pilotage officiel (Bollecker, 2003). Cependant, dans certaines situations ils ont tendance à recourir à d'autres moyens. Les propos recueillis témoignent de l'usage de ces moyens :

- « Les personnes négligent la remontée d'informations, il faut toujours courir après les heures, on met alors la pression » ;
- « il a fallu imposer le système en mettant en place des règles et des procédures que la force de vente doit respecter » ;

L'utilisation d'une grille de lecture empruntée au marketing relationnel nous semble donc intéressante pour décrire, d'une part, les modalités des activités relationnelles des contrôleurs de gestion, d'autre part, les différences d'implication dans ces dernières.

2.2.2. A la recherche de facteurs explicatifs

De telles différences peuvent s'expliquer par des facteurs structurels et/ou humains. Bien entendu, la présentation de ces facteurs ne prétend aucunement à l'exhaustivité, notamment en raison du caractère exploratoire de notre étude.

Les facteurs objectifs : La finalité des systèmes de contrôle de gestion et la présence d'outils complémentaires

Les organisations analysées peuvent être classées en deux catégories bien différentes si l'on se réfère à la finalité de leurs systèmes de contrôle de gestion : les organisations à *contrôle de conformité* et les organisations à *contrôle rationnel*. Dans les premières (entreprise de production de chauffage par induction et filiale d'un groupe de construction de matériel informatique) les systèmes de contrôle de gestion mettent l'accent sur la conformité à un modèle, à une norme, dans un modèle bureaucratique c'est-à-dire caractérisé par une autorité centrale et de l'impersonnalité (D. Bessire, 2002). Dans les secondes, (entreprise d'ingénierie, société commerciale de confiserie, association pour personnes âgées, groupe de presse, industrie agrochimique) le déploiement spatial et temporel des objectifs de l'organisation constitue la préoccupation majeure notamment au travers d'un découpage en centres de responsabilité et d'une segmentation en trois niveaux – planification stratégique, contrôle de gestion et contrôle opérationnel - (D. Bessire, 2002).

Les résultats de notre étude montrent que, dans les organisations à contrôle de conformité, l'implication des contrôleurs de gestion dans des activités relationnelles est très faible. L'orientation à long terme, caractérisée par l'expression de motivations à maintenir l'échange en montrant aux opérationnels la volonté de travailler avec eux dans la durée, est incompatible avec un système de contrôle centralisé, ayant pour finalité la surveillance de leurs activités. Les principes de réciprocité, de fiabilité, d'échanges d'information, de flexibilité et de solidarité ne sont donc pas appliqués dans ces organisations. Quand bien même les informations des services opérationnels sont indispensables aux contrôleurs de gestion, ces derniers réalisent le recueil des données avec de grandes difficultés qui peuvent être liées à un phénomène de rétention d'information. L'usage du pouvoir – « mettre la pression » - et le recours à un tiers – la direction générale – constituent alors les moyens de résoudre ponctuellement ces problèmes de rétention.

En revanche, dans la plupart des organisations à contrôle rationnel, les contrôleurs développent des activités relationnelles en raison de la nécessité de (dé)montrer en permanence l'orientation du système, des outils exploités et des conseils donnés. En effet, les animateurs des systèmes de contrôle ayant pour finalité d'aider l'ensemble des décideurs dans la gestion de leur centre, ils peuvent être considérés comme des prestataires de services de la direction générale *et* des responsables opérationnels. Cette double prestation – centralisatrice / décentralisatrice – peut alors être de nature à faire douter les responsables opérationnels quant à l'orientation des services proposés. Les propos suivants témoignent de cette ambiguïté :

- « *il y a des moments dans le processus, où les chefs de fabrication m'ont regardé de travers, notamment quand je participais à des réunions de direction. Ils avaient l'impression que je dénonçais des écarts défavorables. Dans ces cas, j'essaye de leur transmettre un signal qui les rassure* » (analyste financier de l'entreprise d'agrochimie).

- « *Ma présence sur le terrain est fondamentale pour leur montrer pour qui je travaille, notamment en raison de l'exploitation de notre système de reporting qui génère aujourd'hui encore une certaine ambiguïté car les responsables de clientèle régionaux pensent qu'on les surveille* » (contrôleur de gestion de l'entreprise de confiserie).

Néanmoins, une telle approche dialectique mérite d'être nuancée dans la mesure où il semble plus réaliste de positionner les organisations sur un continuum balisé par le contrôle rationnel et le contrôle de conformité, plutôt que d'opposer ces deux formes de contrôle et le niveau d'implication relationnelle qui s'y rattache.

L'implication des contrôleurs de gestion dans des interactions avec les responsables opérationnels est significative, même lorsque le dispositif technique est de nature à générer du relationnel. Ainsi, dans l'association pour personnes âgées, les tableaux de bord permettent de rapprocher les responsables opérationnels et le contrôleur de gestion comme l'indique ce dernier : « *La mise en place des tableaux de bord en complément au reporting actuel a permis de donner la parole aux responsables de service sur des indicateurs simples mais pertinents, c'est-à-dire proches de leurs préoccupations quotidiennes. L'idée est de faire passer les responsables de service d'une démarche passive à une démarche active* ».

Les résultats de notre étude montrent également que l'utilisation de systèmes de pilotage locaux, qui fonctionnent de manière autonome et pertinente aux yeux des responsables opérationnels, rend la démarche relationnelle nécessaire. Par exemple, dans l'entreprise d'ingénierie, « *les responsables de réseau et d'entreprises utilisent des outils annexes personnalisés plus détaillés qui leur permettent de gérer de manière plus précise et de suivre la réalité de l'avancement des projets. Mais la direction n'en veut pas, elle préfère un outil homogène* ». De tels systèmes locaux conduisent les contrôleurs de gestion à chercher à convaincre les responsables opérationnels d'utiliser le système de contrôle global de l'entreprise : « *je dois redoubler d'efforts pour convaincre les chefs de projet à utiliser l'ERP « maison », car ils sont satisfaits de leur outil de pilotage personnalisé, qu'ils ont souvent conçus eux-mêmes. Le problème, c'est que cet outil local ne permet pas toujours de prendre des décisions dans l'intérêt collectif* ». En effet, de tels outils présentent des risques d'opportunisme et de coordination (Besson, 2000, Bollecker, 2004). Le risque d'opportunisme se traduit par le fait que les opérationnels rendent leurs pratiques dans les unités plus opaques. Le risque de coordination se caractérise par des logiques d'actions contradictoires, c'est-à-dire des comportements pertinents localement mais non compatibles avec l'intérêt général de l'organisation.

Les facteurs subjectifs : La représentation des utilisateurs et la personnalité des contrôleurs

Malgré la décentralisation de l'outil, les résistances au changement constituent une réalité aussi bien dans la conception et la mise en œuvre que dans l'exploitation du système, notamment lorsque les outils sont incompris. De tels facteurs subjectifs peuvent alors déterminer les activités relationnelles des contrôleurs.

Ainsi, dans l'entreprise d'ingénierie, une forte incompréhension concerne le langage économique dans la mesure où le même terme (marges, résultats techniques, résultats opérationnels) peut être interprété différemment par plusieurs personnes, ce qui pose des problèmes de communication entre les différents acteurs-utilisateurs des outils de contrôle de gestion. Le responsable comptable de la filiale du constructeur de matériel informatique affirme clairement que les « *tableaux de bord mis en place sont appréhendés comme étant une contrainte de reporting plutôt que comme un outil de pilotage local de la performance* ». Dans l'association citée ci-dessus, certains responsables de service, qui s'identifient pleinement dans leur action à des acteurs de terrain au même titre que les nombreux bénévoles de l'association, occultent l'aspect administratif de leur fonction qui « *n'est pas leur tasse de thé. Pour eux, ce qui importe, c'est de servir les bénéficiaires de la structure mais pas les fonctionnels. De ce fait, il est très difficile pour eux de s'impliquer dans la mise en place d'outils de mesure de la performance qui formalise leur travail* ». Cette situation a été également observée dans l'entreprise d'ingénierie, où le suivi économique est souvent

considéré comme secondaire par les chefs de projets et les responsables de site. En effet, *« beaucoup partent du principe que s'ils gèrent correctement leurs projets sur le plan technique, l'aspect économique suivra. Or ce n'est pas toujours le cas : en effet, la recherche de la satisfaction des clients en proposant des produits et service de haute technicité peut se faire au détriment des intérêts financiers de la société »*.

Le travail relationnel des contrôleurs de gestion peut, dans de telles situations, contribuer à convaincre les utilisateurs. Au-delà de l'orientation à long terme et de la réciprocité, certains contrôleurs tentent de contourner le problème par le principe de l'échange d'information et éventuellement de la solidarité. En effet, *« nous essayons de nous faire comprendre, de les convaincre en leur transmettant, dans un premier temps, des informations dont on est certain qu'ils peuvent les utiliser efficacement et immédiatement. On essaye aussi de leur donner des coups de main quand ils ont des coups durs »*. Une telle implication vise alors à modifier progressivement la représentation des opérationnels en matière de rôle et d'utilité des services fonctionnels.

L'implantation et l'exploitation d'outils de contrôle de gestion peuvent également rencontrer un état d'indifférence auprès des utilisateurs. Ainsi, dans l'association pour personnes âgées, le responsable du service « portage de repas » juge la mise en place de tableaux de bord intéressante et nécessaire, mais sa crainte est la surabondance des chiffres. La valeur ajoutée du service proposé n'a pas été identifiée ce qui conduit à une situation de contrainte où l'opérationnel complète les tableaux parce qu'on le lui demande, mais sans réaliser d'efforts particuliers. Dans cette situation, le contrôleur de gestion indique que *« depuis quelques semaines nous démontrons au responsable notre volonté de nous investir dans son service, notamment en lui transmettant des informations utiles et en étant à l'écoute de ses besoins. Nous essayons également de ne pas le braquer en évitant de passer par la direction générale et par la force »*. Les principes de l'orientation à long terme, de la fiabilité, de l'échange d'informations, et de l'usage modéré du pouvoir constituent les moyens relationnels utilisés par les contrôleurs de gestion pour impliquer davantage l'utilisateur.

Dans certaines situations, notamment dans les organisations à contrôle rationnel, les contrôleurs de gestion n'expriment pas le besoin d'appliquer les principes du marketing relationnel avec certains services dans la mesure où les responsables opérationnels sont ou ont été spontanément demandeurs de systèmes de pilotage. Ainsi, dans l'association pour personnes âgées, une demande a émané d'un service pour se doter d'un outil capable d'effectuer un suivi et un contrôle réactif d'un certain nombre de charges sensibles, comme les consommations d'eau, les frais de téléphone. Le contrôleur de gestion de cette association affirme que *« ce besoin s'est révélé au grand jour notamment le jour où dans une résidence, une fuite d'eau non détectée durant plusieurs mois a engendré un surcoût important et des problèmes de sécurité. La demande venant du service pour l'aider dans cette conception d'outil de suivi, la coopération fut naturelle et spontanée »*.

Au-delà d'une recherche de transformation de la représentation des utilisateurs, l'implication relationnelle des contrôleurs de gestion peut être expliquée par des facteurs de personnalité. Comme le souligne le contrôleur de gestion de l'entreprise commerciale de confiserie, *« je n'aime pas travailler toute la journée dans une tour d'ivoire, c'est pourquoi je suis beaucoup sur le terrain. En plus, j'aime communiquer et je veux travailler dans une bonne ambiance »*. Dans l'entreprise d'ingénierie, un des contrôleurs de gestion pose un problème plus général de la place des femmes dans l'entreprise : *« les femmes sont beaucoup*

moins nombreuses que les hommes. Il a donc fallu, en tant que femme, que je m'impose par le relationnel et la compétence ».

L'analyse des facteurs objectifs et des facteurs subjectifs montre donc que l'activité relationnelle des contrôleurs est notamment liée au degré d'homogénéisation des systèmes de contrôle requis par les directions générales, ou en d'autres termes au degré de mise sous tension de l'organisation. La recherche d'une forte homogénéité, qui se traduit principalement par la mise en place d'outils informatiques de type ERP ou d'un langage économique commun, peut être de nature à nuire à l'image et à la réalisation des missions du contrôle de gestion et en particulier de ses animateurs. Ces derniers peuvent alors être amenés à développer des efforts particuliers, notamment au travers d'activités relationnelles, pour réussir l'homogénéisation des systèmes. Néanmoins, l'étude ne permet pas de conclure au développement des activités relationnelles, au sens du marketing relationnel, lorsque le contrôle de gestion est plus « lâche », c'est-à-dire plus différencié, dans la mesure où les contrôleurs ne semblent pas avoir besoin d'établir et de développer des relations d'échanges fructueuses au sens de Morgan et Hunt (1994).

3. Conclusion

Au vu de l'étude menée, dans le cadre particulier d'une relation à long terme et des problèmes de confiance et d'engagement vis-à-vis du partenaire d'échange, il est possible de transposer les concepts du marketing relationnel au contrôle de gestion. La dimension relationnelle correspond alors à la création d'un lien privilégié par le contrôleur de gestion avec les responsables opérationnels pour se faire accepter de ces derniers. Cette dimension semble être présente quel que soit le développement du contrôle, processus continu dans le temps, même si elle n'est que sous-jacente. La dimension relationnelle existe alors au travers d'activités telles que le reporting, la planification, le recueil d'informations ou encore la conception de systèmes. Ces activités sont régies par des principes de réciprocité, de fiabilité, d'échange d'informations etc. dans le but d'améliorer et de pérenniser l'acceptation des contrôleurs de gestion par les responsables opérationnels. La dimension relationnelle se trouve alors dans la réalisation des activités quotidiennes qui incombent au contrôleur de gestion dans un état d'esprit lequel peut se traduire par le respect des huit principes de réussite du marketing relationnel qui ont été développés dans cet article.

Cette contribution permet également de montrer la présence conjointe de facteurs de contingence objectifs et subjectifs des activités relationnelles, et de manière plus générale des pratiques de contrôle de gestion. La démarche relationnelle semble ainsi liée à :

- la finalité des systèmes de contrôle ;
- la nécessité de clarifier et de rappeler le rôle du contrôle et du contrôleur particulièrement dans des situations de « double prestation » ;
- la nécessité de convaincre les opérationnels d'abandonner leur outil local pour favoriser le système de pilotage de l'entreprise ;
- l'incompréhension de l'outil local lorsqu'il est développé ;
- des états d'indifférence bien souvent liés à la culture des utilisateurs ;
- des facteurs plus personnels.

Ces résultats sont, cependant, à nuancer notamment pour deux raisons majeures. Les facteurs de contingence présentés ne prétendent pas, bien entendu, à l'exhaustivité. D'autres déterminants jouent probablement un rôle dans l'orientation relationnelle, et notamment le

positionnement des animateurs des outils de pilotage. Des contrôleurs de gestion « groupe » ont probablement une autre attitude que leurs confrères décentralisés dans les filiales évoluant à côté des responsables opérationnels. Les stratégies des acteurs et l'interaction des cultures professionnelles notamment sont également à prendre en considération à l'instar des travaux de D. Bessire (1995) et de F. Oriot (2004). Par ailleurs, la taille et la nature de l'échantillon retenu ne permettent qu'une première observation et analyse sans aucune généralisation possible. Une étude plus approfondie des cas étudiés s'impose entre autres par une triangulation des informations notamment par des entretiens auprès des responsables opérationnels, par l'observation et le recueil de documents internes.

Néanmoins, cette contribution constitue une piste pour enrichir les travaux portant sur les techniques employées par les contrôleurs de gestion pour se faire accepter auprès des utilisateurs opérationnels aussi bien dans les phases de conception des systèmes de contrôle que dans les phases d'exploitation.

Bibliographie

- Ardoin J.L. et ali (1985), *Le contrôle de gestion*, Publi-Union.
- Argyris, C. (1952). *The Impact of Budgets on People*, Controllership foundation.
- Bahia K., Perrien J. et M. Toniuk (2001), "Analysis of the client's relational predisposition : a prerequisite for relationship marketing", *Actes du 9^{ème} colloque sur le marketing relationnel*, Montréal, Québec, Canada, pp. 84-105.
- Bahia K. et J. Perrien (2005), « Les conséquences de la prédisposition relationnelle du client », *actes du 21^{ème} congrès de l'AFM*, Nancy.
- Bescos P.L. et alii (1995) *Contrôle de gestion et management*, Montchrestien.
- Bessire D. (1995) « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, pp. 39-45.
- Bessire D. (2002) « Recherche « critique » en contrôle de gestion : exercer son discernement » *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 8, vol. 2, pp. 5-28.
- Besson P. et H. Bouquin (1991) « Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion », *Revue Française de Gestion*, janvier-février, pp. 60-71.
- Besson P. (2000) « Risques organisationnels et dynamique du contrôle », in Colasse B. (2000) *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion*, Economica, pp. 1065-1078.
- Bollecker M. (2000) « Contrôleur de gestion : une profession à dimension relationnelle ? » *Actes du 21^{ème} Congrès de l'AFC*, Angers.
- Bollecker M. (2002) « Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 8, volume 2, novembre, pp. 109-126
- Bollecker M. (2003) *Les contrôleurs de gestion : l'histoire et les conditions d'exercice de la profession*, L'Harmattan.
- Bollecker M. (2004) « Les mécanismes de contrôle dans un contexte de différenciation des systèmes d'information », *Revue Finance, Contrôle et Stratégie*, vol. 7, n° 4, pp. 59-85.
- Boussaguet S., Louart P., Mantione-Valero G. (2004) « Mesure de la socialisation organisationnelle d'un repreneur de poste ou d'entreprise », *Actes du Congrès de l'AGRH*, Tome 2, Montréal.
- Bozzo C. et S. Palmero (2002), « Le marketing relationnel : application à une problématique RH », *Actes des 16^{èmes} Journées Nationales des IAE*, Paris.
- Chiapello E. (1990) « Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ? », *Echanges*, n° 92, pp. 7-11.

- Cyert R.M. et J.G. March (1970) *Processus de décision dans l'entreprise*, Dunod.
- Danziger R., (1995) « 25 ans de contrôle de gestion : l'homme et la fonction », in Le pen C. et al., *PARIS-DAUPHINE : vingt-cinq ans de sciences d'organisation*, Masson, pp. 90-103.
- Deglaine J., Godener A. et M. Fornerino (2003a) « Influence des pratiques de communication orale des contrôleurs de gestion sur les attitudes et comportements des managers », *Actes du 24^{ème} Congrès de l'AFC*, Louvain.
- Deglaine J., Godener A. et M. Fornerino (2003b) « Les compétences clés des contrôleurs de gestion : résultats d'une étude empirique », *Actes du 14^{ème} Congrès AGRH*.
- De Montgolfier C. (1999) « Quel contrôleur pour quel contrôle ? », in Dupuy Y. *Faire de la recherche en contrôle de gestion. ?* Vuibert, pp. 145-160.
- Dew R.B. et K.P. Gee (1973) *Management Control and Information*, Macmillan.
- Dupuy Y. (1999) *Faire de la recherche en contrôle de gestion. ?* Vuibert.
- Fiol M. (1991) *La convergence des buts dans l'entreprise*, Thèse de doctorat en Science de gestion, Université Paris Dauphine.
- Gervais M. (2005) *Contrôle de Gestion*, Economica.
- Gray J. et Y. Pesqueux (1991) « Le tableau de bord, outil de gestion. Une comparaison France – Etats-Unis », *Les cahiers de recherche du groupe HEC*, cr. 49.
- Halgand N (1999) « Au cœur du contrôle : les représentations », in Dupuy Y. *Faire de la recherche en contrôle de gestion. ?* Vuibert.
- Ivens B. et U. Mayrhofer (2003), Les facteurs de réussite du marketing relationnel, *Décisions Marketing*, 31, juillet-septembre, pp. 39-47.
- Jordan H. (1998) « Planification et contrôle de gestion en France en 1998 », *Cahiers de recherche du Groupe HEC*, cr 644/1998.
- Jordan H. (2005) « Contrôle de gestion et performance » *Revue Echanges*, n° 218.
- Kaplan R. (1995) Des contrôleurs de gestion aux managers de coûts, *L'Expansion Management Review*, décembre, pp. 46-52
- Lebas M. (1995) « Comptabilité de gestion : les défis de la prochaine décennie », *Revue française de comptabilité*, juin, n° 265.
- Lemoine J.F. et S. Onnée (2003), Vers une analyse des enjeux et des pratiques de la gestion de la relation avec l'actionnaire individuel, *Décisions Marketing*, 31, juillet-septembre, pp.25-37.
- Löning H. et Y. Pesqueux (1998) *Contrôle de gestion*, Dunod.
- Lorino P. (2001) *Méthodes et pratiques de la performance*, Les Editions d'Organisation, Paris.
- Lyne S. et A. Friedman (1996) « Activity-based techniques and the 'new management accountant' », *Management accountant*, London, Jul / Aug, vol. 74.
- Miller P. et O'Leary T. (1987) « Accounting and the Construction of the Governable Person », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 3, pp. 235-265.
- Marion G. (2001), Le marketing relationnel existe-t-il ?, *Décisions Marketing*, 22, janvier-avril, pp. 7-16.
- Mintzberg H (1986) *Le pouvoir dans les organisations*, Les Editions d'Organisation, Paris.
- Myers G.E. et M.T. Myers (1984), *Les bases de la communication interpersonnelle, une approche théorique et pratique*, Mac Graw-Hill, pp. 225-230.
- Naro G. (1998). « 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, pp. 45-69.
- Nobre T. (1995) « L'évolution du contrôle de gestion. Analyse à partir de l'étude des offres d'emplois », *Actes du 19^{ème} Congrès de l'AFC*, Nantes, pp. 741-754.
- Oriot F. (2004) « L'influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Numéro thématique, juin, pp. 237-255.

Russell K. *et alii* (1999) « Counting More, Counting less, Transformations in the Management Accounting Profession », *Strategic Finance*, September.

Salerno A. (2001), « Une étude empirique des relations entre personnalisation, proximité dyadique et identité de clientèle », *Recherche et Applications en Marketing*, 16, 4, pp. 25-46.

Salerno A. (2005), « L'individualité du consommateur : développement du construit et analyse de son rôle dans l'efficacité des pratiques de singularisation », *Actes du 21^{ème} congrès de l'AFM*, Nancy.

Schiff M. et Lewin A.Y. (1970) « The Impact of People on Budgets », *The Accounting Review*, April, pp. 259-268.

Segal J.-P. (1991) « Peut-on vaincre les résistances au contrôle de gestion en France ? », *Revue Française de Gestion*, Janvier-Février, pp. 72-81.

Simon H.A. (1947) *Administrative Behavior*, Macmillan.

Touzard H. (1977), *La médiation et la résolution de conflits*, PUF.

Védrine J.P. et S. Martin (1993) *Marketing : les concepts clés*, Editions d'Organisation.

Watzlawick P. (1981), *L'interaction*, Le seuil.