

Les mécanismes de contrôle dans un contexte de différenciation des systèmes d'information

Marc BOLLECKER*

Université de Haute-Alsace

Classification JEL : M19

Correspondance :

37 rue de Wittelsheim

68950 Reiningue

E-mail : m.bollecker@uha.fr

Résumé : Cet article cherche à montrer que l'engouement pour la différenciation des données, perceptible dans la littérature de contrôle de gestion, est à relativiser dans la mesure où elle présente des risques d'apparition de problèmes de coordination. Une étude menée sur des entreprises industrielles cherche à vérifier cette thèse et à identifier les mécanismes informationnels et organisationnels de contrôle mis en œuvre dans un tel contexte. Les résultats révèlent que les risques liés aux systèmes d'information différenciés se présentent surtout dans les organisations sujettes à des problèmes de coordination. Ils montrent également le rôle des contrôleurs dans la gestion de ces dysfonctionnements.

Mots clés : mécanisme de contrôle organisationnel – indicateurs non financiers.

Abstract : The purpose of this article is to show that the flurry of interest in data differentiation, which has been perceptible in the management control literature, should be put in perspective in as far as it represents a risk of the appearance of coordination problems. A study carried out in industrial companies attempts to verify this thesis and to identify the informational and organisational mechanisms implemented in such a context. The results reveal that the risks related to the differentiated information systems occur especially in organizations prone to problems of coordination. They also show the role of the controllers in the management of these risks.

Key words : organisational control mechanism – non-financial indicators.

* L'auteur tient à remercier les rapporteurs pour les précieux conseils qu'ils ont prodigués

Depuis quelques années de nombreux auteurs, dans le domaine du contrôle de gestion, se sont penchés sur les vertus des systèmes d'information différenciés et, plus précisément, des données non financières pour le pilotage des entreprises (Chiapello et Delmond 1994, De Montgolfier 1994, Mavrinac et Siesfeld 1998, Jorissen et *al.* 1999...). Cette orientation de la recherche résulte des évolutions majeures survenues dans les stratégies organisationnelles depuis plusieurs décennies (Allouche et Schmidt 1995), notamment la rénovation des fondements de la compétitivité par la qualité des produits, les services périphériques et l'innovation (Malo et Mathé 2000, p. 176). Ces « nouveaux » critères de compétitivité ont généré naturellement de multiples besoins en informations internes non seulement financières mais aussi et surtout non financières (Bescos et Mendoza 1999).

Toutefois, l'engouement pour la différenciation des systèmes d'information mérite d'être relativisé puisque, comme le montre la première partie de cet article, ces données peuvent nuire à la mission unificatrice du contrôle de gestion et, plus largement, du contrôle organisationnel. Les mécanismes de contrôle, mis en œuvre dans un contexte de différenciation des données, sont alors analysés selon deux axes dans une seconde partie. Le premier porte sur les moyens informationnels permettant de contourner ces nuisances. Le second se focalise sur les mécanismes de contrôle susceptibles de s'adapter aux systèmes d'information différenciés, à l'aide de la théorie de la contingence structurelle et de la théorie de la traduction. Enfin, la présentation d'une étude empirique, dans la dernière partie, permettra de tester les propositions de recherche liées à ces deux axes.

1. Caractéristiques et limites des systèmes d'information différenciés

L'analyse des travaux relatifs aux systèmes d'information différenciés met en évidence deux courants opposés sur cette thématique. Le premier met en exergue les vertus de ces systèmes (1.1.), le second s'attarde sur leurs limites et plus précisément sur les risques organisationnels qu'ils présentent (1.2).

1.1. Définition et vertus des données non financières

L'utilisation conjointe de données financières et de données non financières conduit les chercheurs à qualifier les systèmes qui les hébergent de systèmes de données différenciés, voire plus globalement de systèmes d'information différenciés. Les concepts utilisés dans les écrits et dans la pratique en matière de différenciation des données ne semblent pas toujours convergents. Toutefois, même si certains spécialistes emploient la notion de donnée (De Montgolfier 1994, p. 9), d'autres celle d'indicateur (Cohanier et Loiseau 1996, p. 650), il n'en reste pas moins que le sens qu'ils en donnent est très semblable : un code, voire un concentré d'information, qui ne fait pas l'objet d'une valorisation en unités monétaires au moment de leur recueil et de leur utilisation, et qui constitue un résumé ou un signal pour celui qui l'utilise, sur le degré d'avancement de la réalisation des objectifs. Ces données ou indicateurs non financiers (ou physiques) procurent aussi bien des informations quantitatives que qualitatives en valeur absolue telles que l'effectif de l'entreprise, le délai de fabrication, le délai de livraison, ou en valeur relative ou ratios comme les parts de marché, le taux de rebuts, le taux d'absentéisme.

Pour de nombreux spécialistes, ces données présentent des vertus que ne possèdent pas les données monétaires. Ainsi, elles permettent d'assurer la réactivité organisationnelle (Chiapello et Delmond 1994, p. 50), contribuent à la transversalité (De Montgolfier 1994, p. 29), permettent de mesurer avec plus de pertinence que les données financières, la complexité organisationnelle, notamment l'immatérialité (Mavrinac et Siesfeld 1998, p. 31) et une performance multicritère (Lorino 1991, p. 109). Elles sont, de ce fait, davantage en phase avec les stratégies de différenciation et la diversité des facteurs clés de succès (Malo et Mathé 2000, p. 176). L'utilisation de données non financières conduirait même à une meilleure performance organisationnelle (Jorissen et *al.* 1999, p. 73, Boisvert 1991, p. 137).

L'engouement pour ces systèmes d'information différenciés est surtout perceptible dans les contributions conceptuelles, puisque les travaux empiriques portant sur les indicateurs de performance ou sur les tableaux de bord se font rares (Bergeron 2000, p. 2), qu'il s'agisse de la recherche portant sur les entreprises françaises (Malo 2000, p. 1142) ou plus globalement sur les entreprises européennes et américaines (Bescos et Mendoza 1999, p. 56). Ces travaux examinent surtout les

besoins en informations des décideurs, proposent des typologies d'entreprises utilisatrices de tableaux de bord et identifient les facteurs de contingence de ces pratiques. Toutefois, les limites relatives à l'utilisation de données non financières ne sont pas analysées.

1.2. Les obstacles à l'utilisation des données non financières

Or, l'utilisation d'indicateurs non financiers pose avec force la question de l'efficacité du contrôle de gestion dans sa mission unificatrice puisque des problèmes d'interprétation (1.2.1.) et d'opportunisme (1.2.2.) peuvent apparaître.

1.2.1. Les difficultés d'agrégation et la différenciation des unités

La majorité des auteurs s'accorde pour conférer aux systèmes de contrôle de gestion un rôle de coordination des unités et des membres de l'organisation (Fiol 1991, p. 147, Besson et Bouquin 1991, p. 69). Les indicateurs financiers, utilisés dans ces systèmes, jouent un rôle majeur dans une telle mission unificatrice puisqu'ils permettent d'assurer la liaison entre la direction générale et les différents services au sens où :

- ils contribuent à une déclinaison aisée des objectifs globaux en objectifs locaux, c'est-à-dire à la délégation des responsabilités. Les indicateurs financiers permettent un contrôle organisationnel orienté vers la standardisation des résultats, c'est-à-dire la spécification de la performance que les individus doivent atteindre ;
- leur facilité d'agrégation et de consolidation permettent le suivi à distance de cette délégation des responsabilités. Dans leur fonction de représentation du fonctionnement de l'organisation, les indicateurs financiers mesurent l'efficacité de tout ou partie d'un processus ou d'un système par rapport à une norme, un plan ou un objectif déterminé et accepté dans le cadre d'une stratégie d'entreprise (Bescos et *al.* 1995).

Toutefois, l'universalisme du langage financier est remis en cause car il ne semble pas toujours garant de la cohérence de l'entreprise (Le Moigne 1996, p. 36), notamment dans des environnements concurrentiels. De tels contextes favorisent l'émergence d'indicateurs non financiers qui sont moins facilement diffusables dans l'organisation, puisqu'il s'agit souvent d'informations brutes, précises, détaillées (Najar-Ben Mahmoud 1994, p. 390), c'est-à-dire spécifiques à un contexte, à

un service, à un atelier. Le problème réside dans la difficulté à les décliner et à les agréger par une opération arithmétique, à l'instar des données financières (Kaplan et Norton 1998, p. 218). Tel est le cas des *indicateurs non financiers de pilotage* qui sont surtout utilisés localement par les responsables opérationnels pour piloter leurs activités, leur vocation n'étant pas d'être transmis aux niveaux hiérarchiques supérieurs pour permettre un contrôle *a posteriori* (Lorino 1991, p. 102).

Cette spécificité des données non financières peut conduire, dans l'organisation, à une divergence de représentation et de comportement. Celle-ci se traduit par le fait que, des informations sont significatives pour un niveau donné – en ce qu'elles induisent localement des réactions, des ajustements de comportement – alors que, pour un niveau supérieur, elles n'ont pas de signification, voire une autre signification – qui induit des comportements différents (Mélèse 1990, p. 30, Halgand 1996, p. 84). L'absence de lien entre les informations non monétaires spécifiques au fonctionnement des centres, utilisés par les services opérationnels (Bescos et Mendoza 1999, p. 162), et les informations monétarisées publiées dans le cadre de la gestion stratégique (Lorino 1991), est de nature à accentuer ces divergences de représentation et de comportement, et donc à favoriser la différenciation des entités de l'organisation (Lawrence et Lorsch 1967).

1.2.2. *Les risques d'opportunisme et de coordination*

Par ailleurs, la différenciation des systèmes d'information peut-être un moyen, pour les responsables opérationnels, de rendre plus opaques les pratiques dans leurs unités. Ce risque, qualifié d'opportunisme, procède d'une volonté délibérée d'aller à l'encontre de la volonté de la direction générale pour faire prévaloir ses intérêts (Besson 2000, p. 1072). Les travaux de Crozier et Friedberg (1977) ont largement explicité cette notion d'opportunisme en montrant que, lorsque les individus ont des objectifs contradictoires, ils peuvent être amenés à se ménager des marges de liberté par l'incertitude de leur comportement. Cette incertitude, source de pouvoir, est particulièrement forte lorsque les individus ont la capacité de biaiser la circulation de l'information. On peut alors considérer que les indicateurs non financiers de pilotage, qui semblent difficilement diffusables dans l'entreprise, peuvent permettre à des responsables de centres d'accroître l'incertitude de leur comportement et, de fait, leur marge de pouvoir.

Cette différenciation et cet opportunisme présentent des *risques de coordination*, au sens où ils induisent des logiques d'actions contradictoires (Besson 2000), c'est-à-dire des comportements pertinents localement mais non compatibles avec l'intérêt général de l'organisation. De ce fait, l'optimum global peut ne pas correspondre à la somme des optimaux locaux (Chassang 1989, p. 57). Par exemple, « *un tableau de bord qui focalise l'attention uniquement sur le suivi des coûts de revient... peut saper une volonté stratégique d'amélioration de la qualité* » (Besson 2000, p. 1072). De tels risques sont inhérents à l'action collective dans la mesure où il est fréquent que la réalisation des objectifs partiels pour chacun des services provoque des situations conflictuelles (Kalika 1995).

Les risques de coordination, liés aux indicateurs non financiers, se présentent particulièrement dans des contextes intrinsèquement différenciés qui nécessitent une forte intégration par les systèmes d'information. De nombreux auteurs se sont penchés sur de tels contextes en mettant en valeur que des facteurs tels que l'accroissement de la taille de l'organisation (Mintzberg 1982), la vitesse d'évolution de l'environnement (Lawrence et Lorsch 1967), la méconnaissance du processus de production et le caractère non-mesurable des résultats (Ouchi 1977), les caractéristiques du système technique (Woodward 1965), une stratégie de croissance et de diversification (Chandler 1989) contribuent à différencier les unités qui composent l'organisation. Cette dernière doit alors prévoir des dispositifs d'intégration qui peuvent se décliner en deux axes.

Le premier axe est de rechercher la manière dont les systèmes de données différenciés peuvent contribuer, malgré leurs limites, à cette intégration dans des contextes propices à l'émergence de problèmes de coordination, puisqu'une des finalités majeures de l'information est d'assurer la cohérence des décisions multiples (Reix 1995, p. 104). Le rôle des systèmes d'information est précisément de contribuer à la coordination des unités en ajustant les actions des diverses fonctions dans l'entreprise et en coordonnant les actions de ses membres (Peau-celle 1983, p. 11).

Toutefois, l'entreprise peut développer une capacité de traitement de l'information qui ne passe pas seulement par une utilisation plus ou moins intensive des technologies de l'information (Reix 1995, p. 104). Elle peut également agir sur ses caractéristiques organisationnelles en modifiant les moyens de coordination qui contribuent à faire converger

les actions de ses membres vers les objectifs globaux (Mersereau 1996, p. 42). Le second axe de cet article est alors de rechercher les mécanismes de contrôle susceptibles de limiter les risques de coordination. Cette question se pose avec force dans des contextes de différenciation des données. En effet, dans la mesure où les responsables de centres opérationnels utilisent des indicateurs de pilotage spécifiques à leur unité, leur représentation de l'action et de la performance peut diverger de celle des unités voisines ou de celle des niveaux hiérarchiques supérieurs. Cet égocentrisme organisationnel (Morgan 1999, p. 250) peut conduire les individus à défendre leurs résultats, notamment lorsqu'ils sont défavorables, au lieu de les remettre en cause (Argyris 1995, p. 29). Ce type de comportement peut nuire à la résolution des problèmes de coordination.

2. Systèmes d'information différenciés et modalités de contrôle

Les deux axes d'analyse énoncés dans la première partie de cet article nécessitent une relecture théorique susceptible de fournir des éléments de réponses à la question des modalités de contrôle dans un contexte de différenciation des systèmes d'information. Les travaux dans le domaine du contrôle de gestion d'une part (2.1.), la théorie de la contingence structurelle (2.2.) et la théorie de la traduction d'autre part (2.3.) permettent d'apporter un éclairage à cette question.

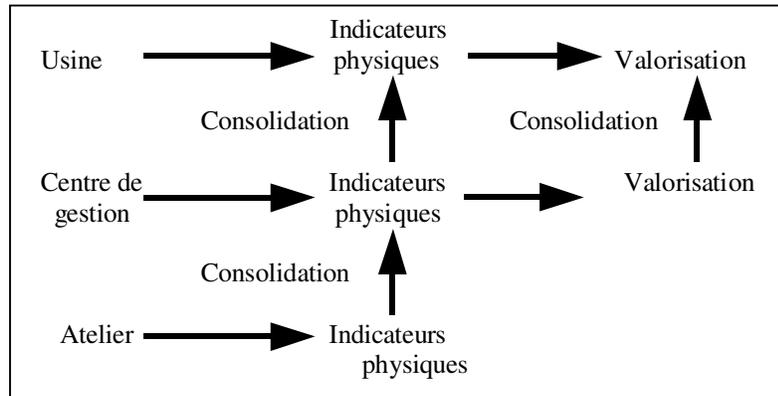
2.1. Les mécanismes informationnels garants de l'intégration

La problématique développée dans la première partie renvoie aux rares travaux sur la contingence des systèmes d'information différenciés, dans la mesure où nous recherchons les modalités d'intégration des entités par ces systèmes dans des contextes spécifiques (les organisations sujettes à des problèmes de coordination). Ces travaux montrent que les données non financières sont davantage utilisées dans les grandes entreprises que dans les petites (Jorissen et al. 1999, p. 71), dans celles qui possèdent une technologie complexe et des équipes pluridisciplinaires pour la conception des tableaux de bord (Bergeron 1998, p. 565), et enfin dans celles qui mettent en œuvre une stratégie de différenciation (Perera et al. 1997). Toutefois, ces travaux

n'abordent pas en détail la nature des indicateurs non financiers, mis en œuvre dans ces contextes, qui peuvent contribuer à la résolution de problèmes de coordination et donc à l'intégration.

Certaines contributions, comme celle de Gervais (2000), montrent que des entreprises industrielles tentent d'assurer une telle intégration par un système de consolidation et de valorisation des indicateurs physiques. En effet, « *au niveau des ateliers ou unités homogènes de travail, la notion de coût comptable n'existe pas. Pour exercer leurs missions, les responsables ne disposent que d'indicateurs physiques. Ces indicateurs physiques sont, pour plusieurs d'entre eux, consolidés au niveau des centres de gestion puis de l'usine (de cette façon, le contrôle de gestion épouse la réalité opérationnelle), mais la valorisation (établissement de budgets, calcul de coûts) n'intervient qu'à partir des centres de gestion* » (Gervais 2000, p. 610). Les données non financières ne disparaissent donc pas avec l'agrégation croissante des données (figure 1).

Figure 1 – Consolidation et valorisation des indicateurs physiques selon le niveau hiérarchique (Gervais 2000, p. 611)



De même, certains travaux proposent de compléter la démarche de déclinaison des objectifs financiers par l'identification des facteurs clés de succès au plan stratégique. Ces derniers sont traduits en indicateurs non financiers susceptibles d'être utilisés dans les tableaux de bord des responsables opérationnels (Rouach et Naulleau 1994). Au niveau de la mesure de la performance, le passage d'indicateurs non financiers lo-

caux vers des indicateurs globaux est envisageable. Certains indicateurs sont consolidables, c'est-à-dire définis de façon uniforme quel que soit le service qui les utilise et sont repris à différents niveaux hiérarchiques pour constituer des tableaux de bord consolidés. D'autres indicateurs sont spécifiques à une fonction, mais peuvent là aussi faire l'objet de définition commune, si cette même fonction est remplie dans des établissements différents, de façon à permettre des comparaisons entre établissements. Enfin, certains indicateurs sont purement spécifiques à un centre de responsabilité et établis en fonction de ses propres besoins. Une telle démarche est proche de celle du tableau de bord prospectif de Kaplan et Norton (1998, 2001). Cet outil, au service des directions générales, des unités, des services et des équipes, a notamment pour fonction de traduire les objectifs stratégiques au plus haut niveau en initiatives locales grâce à l'utilisation de données financières et de données physiques. Ces dernières alimentent une chaîne de relations causales qui permet de faire le point sur le degré d'atteinte des objectifs financiers : toutes les mesures du tableau de bord prospectif sont ainsi reliées à la performance financière (Kaplan et Norton 1998, p. 258).

Malgré l'intérêt de ces méthodes, les auteurs ne décrivent pas la nature des indicateurs non financiers mobilisés, pour les différents niveaux décisionnels, susceptibles de contribuer à la résolution de problèmes de coordination. Or, pour respecter une cohérence entre les différents niveaux hiérarchiques, des auteurs comme Lorino (1991) expliquent qu'il est nécessaire que les supérieurs hiérarchiques disposent d'*indicateurs de résultat* provenant des niveaux inférieurs. De tels indicateurs permettent un contrôle *a posteriori* de l'action pour constater que l'on a atteint ou non les objectifs (Lorino 1991, p. 103). Ils sont publiés plus lentement que les indicateurs de pilotage et à une fréquence moins élevée, puisqu'ils ne guident pas une action en cours. Ils sont traités et analysés par les contrôleurs de gestion pour permettre une vision globale de la performance. Ces développements nous conduisent alors à formuler une proposition liée au premier axe de cette recherche : *les entreprises situées dans des contextes propices à l'émergence de problèmes de coordination publient davantage des indicateurs non financiers de résultat que celles qui n'évoluent pas dans un tel contexte.*

2.2. *Les mécanismes de liaison de la théorie de la contingence structurelle*

Au-delà des solutions informationnelles, le second axe cherche à analyser les mécanismes organisationnels de contrôle mobilisés pour régler les problèmes de coordination. Dans la mesure où la problématique de cette contribution se positionne dans un contexte spécifique, comme le montrent les développements qui précèdent, la théorie de la contingence structurelle est intéressante pour apporter des éléments de réponse. Les tenants de cette théorie montrent, en effet, que les organisations sont amenées à définir « *des mécanismes de liaison pour gérer les interdépendances substantielles qui restent une fois que les postes de travail ont été créés, que la superstructure a été élaborée et que les systèmes de planification et de contrôle ont été mis en place* » (Mintzberg 1982, p. 155). À partir des travaux de Galbraith, Mintzberg (1982, p. 156 à 163) recense quatre types de mécanismes de liaison :

- Les postes de liaison : lorsque la coordination entre deux unités requiert des contacts très intenses, l'organisation peut créer un poste de « liaison » dont le titulaire a pour mission d'assurer ces interactions directement en court-circuitant la hiérarchie.
- Les groupes de projets et comités permanents : il s'agit d'un comité créé pour accomplir une tâche particulière et qui est dissout quand la tâche est accomplie.
- Les cadres intégrateurs : ces individus ont une autorité formelle. Ils sont superposés à l'ancienne structure par département et se voient attribuer une partie du pouvoir pour intégrer les activités des unités.
- Les structures matricielles : l'organisation évite de choisir une base de regroupement de préférence à une autre : elle choisit les deux.

Des auteurs tels que Lawrence et Lorsch (1967) ont montré que le poste de liaison constitue un mécanisme souvent utilisé pour assurer l'intégration des unités lorsqu'elles sont très différenciées et très interdépendantes, donc sujettes à des problèmes de coordination. De même, Dalton (1959) évoque le cas d'un comptable dont le rôle officiel était la réalisation du contrôle budgétaire. Officieusement, il représentait le porte-parole du siège social dans la mesure où il a permis la résolution d'un conflit opposant des opérationnels et un chef du personnel. Cette intervention aurait été favorisée par sa position dans la structure de l'entreprise, à savoir le conseiller des opérationnels tout en restant attaché à la technostructure. Ces travaux nous conduisent à considérer que

les contrôleurs de gestion peuvent occuper de tels postes de liaison puisqu'ils sont des « *personnes de liaison entre la direction et les cadres, grâce à leur rôle de dialogue, de coordination et d'appui* » (Dew et Gee 1973, p. 104). Selon ces auteurs, les contrôleurs de gestion sont en prise directe avec les cadres, jouent auprès d'eux un rôle de communication, de persuasion, d'appui et de conseil. De même, pour Danziger (1995), le contrôleur est voué à jouer le rôle « *d'intercesseur capable d'effectuer la synthèse des informations* » et de « *coordinateur plus que d'arbitre chargé de résoudre les conflits, il contribue à créer une solidarité entre les membres de l'organisation* » (1995, p. 102).

Malgré cet apport, la théorie de la contingence structurelle reste assez imprécise sur les modalités de résolution des problèmes de coordination. Nous tentons alors d'approfondir l'analyse en mettant à contribution la théorie de la traduction qui offre un cadre conceptuel riche.

2.3. Les apports de la théorie de la traduction

La théorie de la traduction, développée par des sociologues de l'innovation, mobilise depuis quelques années différents auteurs en Sciences de Gestion (Collin 2003, Godowski 2003). Cette théorie¹, développée par des auteurs français – Callon et Latour – repose sur les modalités d'émergence des faits scientifiques et surtout de leur diffusion. Plus précisément, la théorie de la traduction part du postulat qu'un fait, par exemple une invention technique, n'attire souvent pas l'attention d'autres personnes que son créateur et son environnement proche. La problématique majeure est donc celle de la diffusion de l'information ou de la connaissance à des acteurs *a priori* peu intéressés par celle-ci. Cette diffusion ne va pas de soi en raison des propriétés des connaissances. Callon (1999, p. 22) considère que les faits scientifiques sont, *a priori*, des connaissances spécifiques, n'ayant qu'une validité locale et des domaines d'application restreints. La question est alors de savoir pourquoi un individu B s'intéresserait à ce que fait un individu A, alors qu'il n'a aucun moyen de comprendre les connaissances produites par A et qu'il est par conséquent dans l'incapacité totale d'en saisir l'utilité. En effet, même si A transmet à B les connaissances, une fois produites, par exemple sous la forme

¹ Nous n'avons pas la prétention de présenter l'ensemble de cette théorie. Seuls seront exposés les aspects intéressants nos questions de recherche.

d'énoncés codifiés, B n'est pas en mesure d'en mesurer la valeur, puisque par hypothèse il n'est pas doté des compétences nécessaires à leur compréhension.

Face à des divergences de langage et d'intérêts, les auteurs considèrent que l'émetteur et créateur de la connaissance dispose de ressources, lui permettant d'intéresser et de diffuser au sein d'une communauté scientifique ou auprès d'un plus large public les connaissances produites. Ainsi, pour Latour (1995, p. 21), « *l'intérêt et le désintérêt ne découlent pas directement de la qualité de la recherche ou des caractéristiques du contexte* » mais de ses activités « *de mobilisation du monde* ». Cet intéressement se caractérise, d'une part, par des opérations de traduction, c'est-à-dire une relation symbolique « *qui transforme un énoncé problématique particulier dans le langage d'un autre énoncé particulier* » (Callon 1975, p. 19). D'autre part, les auteurs considèrent qu'en plus de son sens linguistique – l'établissement d'une correspondance entre deux versions d'un même texte dans deux langues différentes, qui permet une compréhension entre des univers au début étrangers (celui de A et celui de B) –, il faut donner à la traduction un sens géométrique de translation. La translation signifie que l'on déplace les intérêts des individus. Ce déplacement peut être opéré par différentes stratégies qui se présentent comme des moyens permettant de profiter ou de modifier les rapports de force entre les acteurs, entre celui qui se trouve dans une situation de demande (« le faible »), et celui qui peut contribuer à la satisfaisante (« le fort ») (Latour 1989, p. 264).

La mise en œuvre de ces opérations d'intéressement nécessite, notamment, des investissements de forme, c'est-à-dire des supports qui contribuent à lier entre eux les acteurs. Bernoux (1995, p. 305 à 329), qui emprunte à la théorie de la traduction pour décrire les modalités de résolution de problèmes de communication dans une entreprise industrielle, observe que des réunions peuvent constituer de tels investissements de forme. L'auteur montre que les cercles de qualité, mis en place dans cette entreprise, ont pour fonction non seulement de repérer les problèmes qui se posent à l'intérieur de ces entités, mais également de permettre ou de faciliter l'opération de traduction entre un bureau d'étude et la fabrication. Par ailleurs, il est nécessaire de mobiliser un ou des intermédiaires à l'initiative de la traduction, afin de faire passer chaque entité d'un contexte, d'une position singulière et isolée, à une acceptation de coopération. Un tel intermédiaire, qui formule une question, une interrogation, une problématique susceptible de produire la convergence des acteurs concernés, est un traducteur. Ce dernier s'assure que la problématique soit comprise par toutes les entités ou

tous les acteurs participant au processus et facilite le détournement des intérêts de chacun.

Malgré les limites liées à cette théorie, notamment la difficulté à expliquer l'adaptation d'outils de gestion à l'environnement (Godowski 2003, p. 79), elle semble riche pour cerner les modalités de résolution des problèmes de coordination pouvant se poser dans des contextes de différenciation des données, dans lesquels les acteurs risquent de se focaliser sur le fonctionnement de leur centre sans être intéressés, *a priori*, par des anomalies relatives aux interdépendances. Ce cadre conceptuel conduit donc à renforcer le positionnement selon lequel *les contrôleurs de gestion peuvent jouer un rôle d'intermédiaire et plus précisément de traducteur, afin de contribuer à la résolution des problèmes de coordination*. En d'autres termes, cette seconde proposition postule qu'ils clarifient pour chaque partie prenante les problèmes d'interdépendance qui les concernent et les incitent à coopérer pour les résoudre. Cette proposition rejoint un courant de recherche sur les contrôleurs de gestion qui montre l'importance de telles activités (Bollecker 2003) et notamment le rôle de médiateur chargé « *de faciliter le partage des représentations actuelles des performances de l'organisation et de la légitimation des représentations futures* » (Dupuy 1990, p. 77). De manière plus générale, elle rejoint la position de certains auteurs qui se sont penchés sur le rôle des services fonctionnels. Par exemple, Mèlèse (1990) estime que les experts des services fonctionnels constituent « *des messagers relativement polyglottes (qui) circulent d'un niveau à l'autre pour écouter et assurer le mieux possible le transfert et la combinaison des significations exprimées dans diverses langues ; ces messagers apportent aux réunions d'information d'un niveau des informations sur les autres niveaux et suggèrent des associations ou des confrontations de point de vue* » (1990, p. 37).

3. Les résultats empiriques

À partir de ces positionnements théoriques, les propositions de cette contribution ont été testées par une étude empirique dont la méthodologie (3.1.) et les résultats (3.2) sont exposés dans les développements qui suivent.

3.1. Méthodologie

Pour tester les propositions, les investigations empiriques se sont traduites d'une part, par une étude quantitative, d'autre part, par une étude qualitative.

3.1.1. Les principales caractéristiques de l'étude

L'enquête quantitative s'est orientée vers un questionnaire adressé à 1 010 entreprises du « Grand Est » français, correspondant à cinq régions : Alsace, Bourgogne Franche-Comté, Rhône Alpes, Lorraine, Champagne Ardennes. Les entreprises ciblées présentent les caractéristiques suivantes : activités industrielles, effectif de 150 à 2000 personnes. Le questionnaire a été administré auprès de contrôleurs de gestion ou auprès d'autres personnes exerçant ce type de fonction. Sur les 1 010 envois, 63 questionnaires nous ont été retournés. Des relances téléphoniques ont permis d'obtenir 20 questionnaires supplémentaires. En réalité, 81 réponses ont pu être exploitées. La taille de cet échantillon exclut, bien entendu, toute généralisation des résultats, d'autant plus qu'il a été extrait de la base de données DIANE qui ne prétend pas à l'exhaustivité pour la zone géographique ciblée, et encore moins pour l'ensemble du territoire français.

Les limites d'une telle méthodologie nous a conduit à compléter cette enquête par une étude qualitative. En effet, la méthode des questionnaires ne permet pas d'analyser de manière approfondie le phénomène étudié. Elle ne laisse que très peu de place à des développements complémentaires sur des questions, qui ne figurent pas dans l'enquête, mais qui peuvent sembler importantes pour le répondant. Par ailleurs, la méthode du questionnaire occulte la singularité puisqu'elle consiste à tirer des conclusions par groupe d'individus ou d'entreprises (Deslauriers 1991).

L'enquête qualitative a porté sur les variables principales du modèle de propositions et a été réalisée par entretiens téléphoniques auprès de contrôleurs de gestion qui avaient répondu préalablement au questionnaire de l'enquête administrée par voie postale. Cette méthode est justifiée par les limites des outils statistiques mobilisés dans le cadre de l'étude quantitative. Sur les 81 répondants à la première enquête, 36 d'entre eux ont réellement répondu à cette seconde étude.

3.1.2. *Les critères de mesure des variables*

Au travers des différentes thématiques du questionnaire, nous avons cherché à mesurer les différentes variables des propositions de la manière suivante :

- *Les pratiques de production des indicateurs non financiers* ont été cernées par la fréquence de diffusion de ces indicateurs et leur degré d'analyse.
- *Les problèmes de coordination* ont été mesurés par leur fréquence d'apparition, la qualité des relations entre les centres de responsabilités (Kalika 1995), et par les différences de langage entre leurs responsables. De tels dysfonctionnements ont été définis comme des écarts que les responsables de centres opérationnels provoquent, dans d'autres centres de responsabilité du fait de leur décision et de leur interdépendance avec ces derniers, ou au contraire qui les subissent.
- *Les variables contextuelles* retenues susceptibles de favoriser l'apparition de problèmes de coordination sont la taille de l'entreprise exprimée en nombre de salariés et en nombre de niveaux hiérarchiques, l'instabilité et la complexité de l'environnement, le processus de production. Les méthodes de mesure relatives à ces facteurs ont été reprises des contributions respectives de Kalika (1995), De Montgolfier (1994) et Bergeron (1998).
- Enfin, *les activités de traduction*, exercées par les contrôleurs de gestion, ont été définies par leur degré d'accord sur cette question et par la fréquence d'exercice de telles activités.

3.2. *Les résultats*

Avant d'analyser les conséquences de la différenciation des systèmes d'information sur les mécanismes de contrôle (3.2.2. à 3.2.4.), nous présentons les pratiques de production des données non financières dans les entreprises de l'échantillon (3.2.1.).

3.2.1. *L'hétérogénéité des indicateurs non financiers*

Le premier constat réside dans le succès des données non monétaires, puisqu'une grande majorité des services de contrôle de gestion complètent leur système de mesure de performance financière avec des données non financières (93,8 %), qu'il s'agisse d'indicateurs de résul-

tat ou d'indicateurs de pilotage². Cette distinction n'est pas toujours aussi nette dans la mesure où de nombreux indicateurs se caractérisent par une certaine *hybridité* en ne faisant l'objet que d'analyses ponctuelles. Les indicateurs non financiers sont publiés tantôt de manière *réactive*, c'est-à-dire très fréquemment (quotidiennement ou hebdomadairement), tantôt *lentement* avec une périodicité plus longue (mensuellement) (tableau 1).

Tableau 1 – Pratiques de publication des données non financières³

<i>Fréquence d'analyse des données</i>	<i>Nombre d'entreprises</i>	<i>% d'entreprises</i>
Rare	18	22,2 %
De temps en temps	44	54,3 %
Systématique	9	11,1 %
Sans réponses	10	12,3 %
Total	81	100 %
<i>Fréquence de publication</i>	<i>Nombre d'entreprises</i>	<i>% d'entreprises</i>
Quotidienne et hebdomadaire	16	19,7 %
Mensuelle	58	71,6 %
Sans réponses	7	8,64 %
Total	81	100 %

Ces constats nous ont conduit à proposer une typologie de trois familles d'indicateurs non financiers :

- *Les indicateurs non financiers de résultat* : ils sont publiés dans 11,11 % des entreprises de l'échantillon, et plus précisément 2,47 % le sont avec réactivité et 8,64 % avec lenteur.
- *Les indicateurs non financiers de pilotage* : 22,22 % des entreprises publient des indicateurs qui sont peu ou pas analysés par les contrôleurs de gestion. 4,93 % d'entre elles les diffusent quotidiennement et hebdomadairement et 17,28 % mensuellement.
- *Les indicateurs non financiers hybrides* : 54,30 % des contrôleurs de gestion disposent de données qui sont tantôt des indicateurs de résultat,

² Sont considérés comme des indicateurs de pilotage des données diffusées à l'état brut aux utilisateurs, et des indicateurs de résultats ceux qui font l'objet d'une analyse de la part des contrôleurs de gestion.

³ Pour la mesure de la fréquence d'analyse des données non financières, nous nous référons à un score synthétique défini à partir d'une série d'items proposés aux contrôleurs sur des échelles de Lickert qui comprennent six positions (1 à 6). La modalité « rare » correspond aux valeurs 1 et 2 entourées par les répondants, la modalité « de temps en temps » aux valeurs 3 et 4, et « systématique » aux valeurs 5 et 6.

tantôt des indicateurs de pilotage. 12,33 % de ces données sont hybrides et réactifs et 41,97 % ne sont publiés que mensuellement.

3.2.2. *La production d'indicateurs analytiques dans les grandes entreprises*

Les pratiques de publication de ces différents indicateurs non financiers diffèrent selon le contexte. Parmi les différentes variables contextuelles retenues dans l'enquête, seul le nombre de niveaux hiérarchiques, qui caractérise la taille de l'entreprise, s'est avéré discriminant. Ainsi, lorsque le nombre de niveaux hiérarchiques augmente, les entreprises publient plus d'indicateurs analytiques (aussi bien des indicateurs de résultat que des indicateurs hybrides qui font l'objet d'analyses) (tableau 2).

Tableau 2 – *La production d'indicateurs non financiers en fonction du nombre de niveaux hiérarchiques*

Nature du processus de production de l'information non financière	Nombre de niveaux hiérarchiques ⁴		
	Faible	Moyen	Elevé
Nombre d'entreprises	6	37	25
Processus complet de production de données (recueil, traitement, analyse et diffusion)	0	75 %	60 %
Traitement et analyse des données	0 %	5 %	32 %
Simple recueil et diffusion des données	100 %	20 %	8 %
Chi ² de Pearson : 13,77; dl = 4; p = 0,008048, n = 68 ;			

En effet, la proportion de contrôleurs de gestion, qui n'exécutent que des tâches de recueil et de diffusion de données non financières, est plus importante lorsque le nombre de niveaux hiérarchiques est faible (100 %) que lorsqu'il est moyen (20 %) ou élevé (8 %). Au contraire, les contrôleurs sont plus nombreux à s'inscrire dans un processus complet de production de données physiques lorsque la taille augmente (de 0 % à 75 %). Le recueil et la diffusion de données non financières sont donc davantage du ressort des contrôleurs de gestion d'entreprises faiblement hiérarchisées.

⁴ La modalité « faible » correspond à un et deux niveaux hiérarchiques, la modalité « moyen » à trois et quatre, et enfin la modalité « élevé » à 5 et 6.

Dans les grandes structures, la dimension « analyse des données » est plus développée. Ces résultats peuvent s'expliquer par les problèmes de coordination qu'elles rencontrent (tableau 3).

Tableau 3 – *Les problèmes de coordination en fonction de la taille des entreprises*

<i>Relation entre la taille de l'entreprise et</i>	<i>Coefficients de corrélation</i>	<i>t</i>	<i>p</i>
• le degré de qualité des relations entre les responsables opérationnels ⁵	-0,23	-1,99	0,04
<i>Relation entre le nombre de niveaux hiérarchiques et :</i>	<i>Coefficients de corrélation</i>	<i>t</i>	<i>p</i>
• la fréquence d'apparition des problèmes de coordination impliquant les services opérationnels ⁶	0,32	2,86	0,005

En effet, les relations entre les responsables opérationnels sont de moins bonne qualité lorsque le nombre de salariés augmente. Même si la qualité de ces relations peut être expliquée par une multitude de facteurs, il n'en demeure pas moins que les problèmes de coordination entre les centres apparaissent plus souvent lorsque le nombre de niveaux hiérarchiques augmente, comme l'ont montré les résultats de travaux antérieurs (Kalika 1995). En effet, la verticalisation de la structure et le cloisonnement des différents services opérationnels, inhérents à l'accroissement de la taille, nuisent à la circulation « transversale » de l'information et à la coordination horizontale (Mintzberg 1982, Aoki 1991).

Les indicateurs non financiers analytiques peuvent alors contribuer à détecter ces problèmes de coordination, à les analyser, à rechercher les causes et à les signaler aux personnes concernées. Les entretiens menés montrent que ces pratiques sont importantes pour éviter que tels dysfonctionnements ne s'aggravent, comme le souligne le contrôleur de gestion d'une entreprise spécialisée dans la fabrication d'appareils électroménagers : « *les indicateurs non financiers sont naturellement source de tensions puisqu'ils révèlent les problèmes de coordination* ». C'est pourquoi « *il ne faudrait pas lâcher ces indicateurs dans la nature car les tensions peuvent se transformer très rapidement en*

⁵ Données recueillies à partir d'une échelle de Lickert à 6 positions, de 1 (Très mauvaises) à 6 (Excellentes).

⁶ Echelle de Lickert de 1 (Très exceptionnellement) à 6 (Systématiquement).

conflits ». Lorsque les indicateurs non financiers sont publiés, ils devraient être accompagnés de propositions d'actions de correction. Selon le contrôleur de gestion d'une entreprise de fabrication d'ordinateurs, « *une précipitation dans la diffusion des données non financières peut faire l'objet d'une mini-bombe* ». Au-delà des conséquences pour la qualité de la coordination, l'analyse d'indicateurs permet d'« *éviter que le système soit critiqué par les opérationnels* ». Cette analyse conduit les contrôleurs de gestion à leur expliquer les tenants et les aboutissants des résultats. De même, les données non financières peuvent être faussées ou manipulées par les utilisateurs. Une diffusion de données non financières trop rapide, sans avoir examiné leur fiabilité, peut donc contribuer à une accumulation d'erreurs. Ces résultats nous conduisent à préciser la première proposition : *les entreprises soumises à des problèmes de coordination, en raison de leur taille, publient des indicateurs non financiers analytiques.*

3.2.3. *Les activités de traduction des contrôleurs de gestion*

Toutefois, la diffusion d'indicateurs non financiers analytiques n'est pas suffisante pour régler les problèmes de coordination dans les entreprises « sensibles ». Les résultats de l'enquête quantitative et ceux de l'étude qualitative montrent que, lorsque se présentent de tels dysfonctionnements, les contrôleurs de gestion tentent de les clarifier auprès des parties prenantes (tableau 4).

Les résultats montrent que plus de la moitié des contrôleurs de gestion interrogés estiment qu'ils rendent compréhensibles des informations des centres opérationnels, lorsque se présentent des problèmes de coordination. 59 % d'entre eux assurent cette traduction de l'information auprès des supérieurs hiérarchiques, et 52,9 % auprès des responsables opérationnels. Même si le degré d'accord des contrôleurs de gestion sur ce sujet ne fait pas l'unanimité, peu nombreux sont ceux qui expriment leur désaccord (1,5 % et 2,9 %). L'enquête téléphonique a permis de recueillir des précisions sur cette activité de traduction.

Tableau 4 – Degré d'implication des contrôleurs de gestion dans le processus de traduction

<i>Lorsque se présentent des problèmes de coordination, dans votre rôle de contrôleur de gestion vous rendez compréhensibles des informations émanant des centres opérationnels et à destination des :</i>				
	<i>Nombre d'entreprises</i>	<i>Désaccord</i>	<i>Moyennement d'accord</i>	<i>D'accord⁷</i>
• Supérieurs hiérarchiques	68	1,5 %	39,3 %	59 %
• Responsables opérationnels	70	2,9 %	44,1 %	52,9 %
<i>Selon quelle fréquence ce rôle « d'intermédiaire » (qui consiste à rendre l'information compréhensible) dans la phase de suivi des réalisations est-il assumé par le(s) contrôleur(s) de gestion ?</i>				
	<i>Nombre d'entreprises</i>	<i>Rare⁸</i>	<i>De temps en temps</i>	<i>Systématique-ment</i>
Fréquence de traduction	72	11,4 %	47,1 %	41,4 %

Les contrôleurs de gestion observent que leur rôle dans la gestion des problèmes de coordination est de rappeler aux responsables opérationnels, qu'ils se situent dans un ensemble et que l'objectif global de l'entreprise est prépondérant. Ainsi, le contrôleur de division, d'une entreprise de fabrication de pièces techniques en matières plastiques, estime que son rôle consiste à rappeler fréquemment aux opérationnels que « *les objectifs locaux ne doivent pas occulter l'objectif global* ». Or, ce principe n'est pas nécessairement respecté surtout lorsque les responsables opérationnels pilotent leur unité avec des indicateurs de pilotage spécifiques qui ont pour vocation de ne représenter que la performance locale de leur centre. Cette focalisation peut les conduire à occulter sensiblement les problèmes d'interdépendance que mettent en avant les indicateurs analytiques. Un responsable du contrôle de gestion, d'une entreprise de production de chauffage à induction, souligne ainsi que « *chacun maîtrise son domaine, mais quand des problèmes qui mettent en cause plusieurs services surviennent, ils ont tendance à vouloir les éviter. Mon rôle est alors d'intervenir, car j'ai l'avantage de savoir ce qui se passe dans tous les services. Je peux alors expliquer à l'un les implications des actions de l'autre* ». De même, le contrôleur de division cité précédemment affirme qu'il indique aux dif-

⁷ Pourcentage de répondants ayant entouré sur une échelle de Lickert relative à cette question, les valeurs suivantes : la modalité « désaccord » correspond aux valeurs 1 et 2 de l'échelle, la modalité « moyennement d'accord » aux valeurs 3 et 4, et « d'accord » aux valeurs 5 et 6.

⁸ La mesure de cette variable a été réalisée sur une échelle de Lickert qui comprend six positions (1 à 6). La modalité « rare » correspond aux valeurs 1 et 2 entourées par les répondants, la modalité « de temps en temps » aux valeurs 3 et 4, et « systématique » aux valeurs 5 et 6.

férents responsables leur intérêt de coopérer entre eux, sans s'immiscer directement dans la décision d'action de correction. Tel est également l'avis d'un contrôleur de gestion d'une société fabricant des composantes électroniques : *« il serait dommage que l'on ne profite pas de ce rôle, dans la mesure où l'on se situe au carrefour de nombreuses informations. Lorsque des problèmes de coordination apparaissent, je joue le rôle de médiateur, chargé de faciliter la recherche de solutions voire de compromis aux conflits entre les centres »*.

Ces résultats rejoignent, d'une part, les travaux de la théorie de la contingence structurelle consacrés aux postes de liaison, puisque les contrôleurs constituent des intermédiaires. D'autre part, ils illustrent le principe de l'intéressement de la théorie de la traduction des sociologues de l'innovation, dans la mesure où l'intermédiation a pour finalité de déplacer les intérêts de chaque partie prenante.

Par ailleurs, les animateurs des systèmes de contrôle de gestion, qui évoquent ces activités, montrent également que l'objectif de ces dernières rejoint le sens premier de la traduction, c'est-à-dire la communication. En effet, un responsable du contrôle de gestion industrielle, d'une entreprise spécialisée dans la fabrication d'articles en papier et carton, estime que le rôle qu'il joue dans la gestion des problèmes de coordination est de les mettre en évidence, d'impulser une dynamique de rencontre entre les acteurs et d'animer les débats. Selon ce contrôleur, son intervention lors des réunions de suivi a pour objet d'amorcer ces débats et de les relancer lorsqu'ils ne progressent pas. Pour le directeur des comptabilités et du contrôle de gestion d'une entreprise de fabrication de meubles, lorsque des écarts inter-centres apparaissent, son rôle peut être assimilé à celui de contrôleur aérien : il détecte les positions de chacun et met les individus en relation en les aidant à se comprendre. Ce rôle se justifie par la spécificité des fonctions puisque *« l'homme du marketing s'exprime uniquement dans le langage de cette profession, et l'homme de la production utilise le langage de la fabrication, ce qui nécessite un intermédiaire »*. Cette activité de traduction est exercée aussi bien lorsqu'il existe des différences de langage entre des responsables de même niveau hiérarchique qu'entre des responsables de strates hiérarchiques différentes (tableau 5).

Tableau 5 – *La fréquence des activités de traduction selon les niveaux hiérarchiques*

<i>Relation entre la fréquence de traduction :</i>	<i>Coefficients de corrélation</i>	<i>t</i>	<i>p</i>
• Les différences de langage entre responsables d'un même niveau hiérarchique	0,22	1,96	0,05
• Les différences de langage entre responsables de niveaux hiérarchiques différents	0,31	2,62	0,01

3.2.4. Des mécanismes de contrôle moins développés dans les PME

L'ensemble de ces résultats, qui concernent davantage les grandes entreprises, signifie également que les structures faiblement hiérarchisées, donc moins sujettes à des problèmes de coordination, ont moins besoin de ces mécanismes informationnels et organisationnels de contrôle. La production d'indicateurs non financiers analytiques est donc moins évidente, d'autant plus que les animateurs des systèmes de contrôle de gestion sont plus souvent des directeurs administratifs et financiers (DAF) que dans les grandes entreprises. En effet, dans notre échantillon ces dernières comptent, proportionnellement, davantage de contrôleurs de gestion (87 %) que les petites structures (65 %). Les DAF consacrent moins de temps que les contrôleurs à la publication de ces indicateurs comme le montre le croisement de variables complémentaires intégrées dans le questionnaire (tableau 6).

Tableau 6 – *Le temps consacré à la production d'indicateurs selon la fonction des répondants*

<i>Le temps de production des indicateurs</i>	<i>Contrôleur de gestion</i>	<i>DAF</i>
Nombre d'entreprises	57	16
Peu ⁹	49,1 %	93,7 %
Moyennement	31,5 %	6,2 %
Beaucoup	19,3 %	0,00 %
Chi ² de Pearson : 10,3912; dl=2; p=,005542 et test de Kruskal-Wallis: H (1, N=73) = 10,02552 p =,0015.		

⁹ « *Peu* » correspond à un investissement de 1 à 50 heures de travail mensuel dans la production d'indicateurs ; « *moyennement* » correspond à un intervalle de 51 à 100 heures et enfin « *beaucoup* » à une implication mensuelle supérieure à 100 heures.

En effet, plus de la moitié des contrôleurs de gestion de notre échantillon consacrent mensuellement plus de 50 heures à la production d'indicateurs, et seulement 6,2 % des DAF s'investissent autant dans cette activité. La variété des tâches et la charge de travail de ces derniers ne leur permettent pas d'analyser autant les indicateurs que des personnes dédiées à cette activité, à l'instar des contrôleurs.

Une utilisation moins systématique d'indicateurs non financiers analytiques et d'activités de traduction dans les entreprises faiblement hiérarchisées peut également s'expliquer par le recours, dans ces structures, à d'autres modes de coordination et notamment à l'ajustement mutuel (Mintzberg 1982). Les acteurs peuvent ainsi coordonner leurs actions eux-mêmes par la communication verbale, laquelle est favorisée par le faible cloisonnement de la structure. Le contrôleur de gestion d'une entreprise sidérurgique indique que les différents responsables de la production se réunissent chaque matin pour réagir aux résultats non financiers de la veille. L'organisation de réunions quotidiennes leur permet alors de se coordonner régulièrement, dans la mesure où les actions de correction sont discutées et décidées de manière collégiale. Toutefois, cette coordination nécessite des flux de données non financières et une certaine réactivité du système d'information puisqu'elles sont transmises chaque jour aux responsables opérationnels. L'utilisation d'indicateurs de pilotage semble donc plus adaptée dans un tel contexte dans la mesure où ils permettent de piloter l'activité dans l'action et ne font pas l'objet d'analyses de la part des contrôleurs de gestion lesquelles ralentiraient leur diffusion.

Ces résultats permettent donc de préciser la seconde proposition. *Les contrôleurs de gestion contribuent davantage à la résolution des problèmes de coordination, par la traduction, dans les entreprises de grande taille que dans les petites structures, c'est-à-dire qu'ils clarifient auprès des parties prenantes les problèmes d'interdépendance qui les concernent et les incitent à coopérer pour les résoudre.*

Conclusion

L'étude réalisée montre l'importance des indicateurs non financiers pour les entreprises de notre échantillon et les risques liés à la différenciation des systèmes d'information. Les pratiques d'utilisation varient selon la taille de la structure puisque lorsque le nombre de niveaux hié-

rarchiques augmente, les contrôleurs de gestion produisent plus d'indicateurs analytiques. De telles pratiques sont justifiées par un principe de prudence. Dans la mesure où les données non financières sont naturellement source de conflits, puisqu'elles révèlent les problèmes de coordination, les contrôleurs de gestion affirment qu'il est prudent de les analyser avant de les diffuser aux utilisateurs. Ce mécanisme informationnel de contrôle est combiné à un mécanisme organisationnel qui se traduit par des activités de traduction et, plus précisément, de clarification des résultats non financiers défavorables et d'intéressement des services concernés à la résolution des dysfonctionnements.

Toutefois, les résultats de cette contribution sont à considérer avec prudence notamment en raison de la taille de l'échantillon et de la méthodologie mise en œuvre. L'utilisation d'un questionnaire pour l'étude quantitative et d'un guide d'entretien pour l'étude qualitative avaient pour finalité de ne cerner que la perception des contrôleurs de gestion sur des questions complexes. Même si les avis des contrôleurs de gestion convergent souvent avec ceux des autres acteurs de l'organisation (Khandwalla, 1974), il n'en reste pas moins qu'ils peuvent être amenés à survaloriser leur fonction. Les conclusions de cette étude exploratoire appellent donc à la fois une confirmation et un approfondissement, aussi bien sur les pratiques de différenciation des données (au travers de l'analyse du contenu des tableaux de bord), que sur les implications de celles-ci.

Bibliographie

- Allouche J. et Schmidt G. (1995), *Les outils de la décision stratégique*, Éditions La Découverte, Collections Repères, Tomes 1 et 2.
- Aoki M. (1991), *Économie japonaise : information, motivations et marchandage*, Économica.
- Argyris C. (1995), *Savoir pour agir*, InterÉditions.
- Bergeron H. (1998), « Les tableaux de bord pour rendre compte de la performance : typologie et déterminants », in *Performances et Comptabilité*, 19e congrès de l'Association Française de Comptabilité, Nantes, vol. 2, p. 555-568.

- Bergeron H. (2000), « Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer ? », 21e congrès de l'Association Française de Comptabilité, Angers.
- Bernoux P. (1995), *La sociologie des entreprises*, Éditions du Seuil.
- Bescos P.L., Dobler P., Mendoza C., Naulleau G. (1995), *Contrôle de gestion et management*, Montchrestien.
- Bescos P.L. et Mendoza C. (1999), *Manager cherche information utile désespérément*, Éditions L'Harmattan.
- Besson P. et Bouquin H. (1991), « Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion », *Revue Française de Gestion*, janvier-février, p. 60-71.
- Besson P. (2000), « Risques organisationnels et dynamique du contrôle », in B. Colasse (Éds.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Économica.
- Boisvert H. (1991), *Le contrôle de gestion : vers une pratique renouvelée*, Editions du Renouveau Pédagogique Inc.
- Bollecker M. (2003), *Les contrôleurs de gestion. L'histoire et les conditions d'exercice de la profession*, Éditions L'Harmattan.
- Callon M. (1975), « L'opération de traduction comme relation symbolique », in P. Roqueplo, *Incidence des rapports sociaux sur le développement scientifique et technique*, CNRS.
- Callon M. (1999), « Le réseau comme forme émergente et comme modalité de coordination », in M. Callon et P. Cohendet (Éds.), *Réseau et coordination*, Économica.
- Chandler A. (1989), *Stratégies et structures de l'entreprise*, Éditions d'Organisation.
- Chassang G. (1989), « Réinventer le contrôle de gestion », *Revue Française de Gestion Industrielle*, n° 1, p. 53-63.
- Chiapello E. et Delmond M.H. (1994), « Les tableaux de bord, outil d'introduction du changement », *Revue Française de Gestion*, janvier-février, p. 49-58.
- Cohanier B. et Loiseau A. (1996), « Réflexion sur le développement des indicateurs physiques », in *Comptabilité et développement*, 17e congrès de l'Association Française de Comptabilité, Valenciennes, vol. 2, p. 647-661.
- Collin P.M. (2003), « Perspectives internationales pour le management stratégique des entreprises de services : construction d'un cadre heuristique de type framework », 12e conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Carthage.

- Crozier M. et Friedberg E. (1977), *L'acteur et le système*, Éditions du Seuil.
- Dalton M. (1959), *Men Who Manage*, Wiley.
- Danziger R. (1995), « 25 ans de contrôle de gestion : l'homme et la fonction », in C. Le Pen (Éds.), *Paris-Dauphine : vingt-cinq ans de sciences d'organisation*, Masson.
- Deslauriers J.P. (1991), *Recherche qualitative*, McGraw-Hill.
- Dew R.B. et Gee K.P. (1973), *Management Control and Information*, MacMillan.
- De Montgolfier C. (1994), « Structure et interactions des données pour le contrôle de gestion », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Montpellier 2.
- Dupuy Y. (1990), « Le comptable, la comptabilité et la conception des systèmes d'information : quelques interrogations », *Revue Française de Comptabilité*, n° 215, p. 75-81.
- Fiol M. (1991), « La convergence des buts dans l'entreprise », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Paris IX Dauphine.
- Gervais M. (2000), *Contrôle de gestion*, Économica.
- Godowski C. (2003), « Essai sur la dynamique d'assimilation des innovations managériales : le cas des approches par activités », *Comptabilité, Contrôle Audit*, mai, p. 71-86.
- Halgand N. (1996), « Méthodes de calcul des coûts et représentations », 13e Journées Nationales des IAE, Toulouse, Tome 1, p. 72-85.
- Jorissen A., Laveren E. et Vanstraelen A. (1999), « La pratique de la planification et du contrôle de gestion dans les entreprises belges », *Revue Française de Comptabilité*, décembre, p. 66-74.
- Kalika M. (1995), *Structures d'entreprise*, Économica.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1998), *Le tableau de bord prospectif*, Les Éditions d'Organisation.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (2001), *Comment utiliser le tableau de bord prospectif*, Les Éditions d'Organisation.
- Khandwalla P. (1974), « Mass Output Orientation of Operations Technology and Organizational Structure », *Administrative Science Quarterly*, vol. 19., p. 74-98.
- Latour B. (1989), *La Science en action*, Éditions La Découverte.
- Latour B. (1995), *Le métier de chercheur. Regard d'un anthropologue*, INRA Éditions.
- Lawrence P. et Lorsch J. (1967), *Adapter les structures de l'entreprise*, Les Éditions d'Organisation.

- Le Moigne J.L. (1996), « Les deux sources de la performance : incohérence du contrôle, impertinence de l'intelligence », in ÉCOSIP, *Cohérence, pertinence et évaluation*, Economica.
- Lorino P. (1991), *Le contrôle de gestion stratégique : La gestion par les activités*, Dunod.
- Malo J.L. et Mathé J.C. (2000), *L'essentiel du contrôle de gestion*, Les Éditions d'Organisation.
- Malo J.L. (2000), « Tableaux de bord », in B. Colasse (Ed.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica.
- Mavrillac S. et Siesfeld A.G. (1998), « La délicate mesure de l'immatériel », *L'Expansion Management Review*, décembre, p. 31-38.
- Mélèse J. (1990), *Approches systémiques des organisations*, Les Éditions d'Organisation.
- Mersereau A.C. (1996), « Mécanismes de contrôle et modèles de comportement : nouvelles perspectives sur le rôle du contrôleur de gestion », *Gestion*, vol. 21, n° 3, p. 42-46.
- Mintzberg H. (1982), *Structure et dynamique des organisations*, Les Éditions d'Organisation.
- Morgan G. (1999), *Images de l'organisation*, De Boeck Université.
- Najar-Ben Mahmoud L. (1994), « Mesure et pilotage technico-économiques des performances en industrie : analyse critique d'approches méthodologiques », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, École nationale supérieure des mines de Paris.
- Ouchi W.G. (1977), « The Relationship between Organizational Structure and Organizational Control », *Administrative Science Quarterly*, vol. 22, n° 1, p. 95-113.
- Peaucelle J.L. (1983), « À quoi servent les systèmes d'information ? », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, p. 9-13.
- Perera S., Harrison G. et Poole M. (1997), « Customer-focused Manufacturing Strategy and the Use of Operations-Based Non-Financial Performance Measures : A Research Note », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 6, p. 557-572.
- Reix R. (1995), *Systèmes d'information et management des organisations*, Vuibert.
- Rouach M. et Naulleau G. (1994), *Le contrôle de gestion bancaire*, La Revue Banque.
- Woodward J. (1965), *Industrial Organization Theory and Practice*, Oxford University Press.