

UNIVERSITE PARIS IX DAUPHINE

**ECOLE DOCTORALE DE GESTION, COMPTABILITE, FINANCE
(EDOGEST)**

CNRS (UMR 7088) DRM - DAUPHINE RECHERCHES EN MANAGEMENT

**CENTRE DE RECHERCHE EUROPEEN EN FINANCE ET GESTION
(CREFIGE)**

LES ROLES DU CONTROLE ET DES CONTROLEURS DE GESTION FINANCIERS DANS LES GRANDES ENTREPRISES

Gilles DAVID

**Dossier constitué en vue de l'obtention d'une habilitation à diriger des
recherches**

Mémoire, curriculum vitae et publications

Jury composé de :

Henri BOUQUIN, Professeur à l'Université Paris IX-Dauphine

Yves DE RONGE, Professeur à l'Université Catholique de Louvain-La-Neuve

Serge EVRAERT, Professeur à l'Institut d'Administration des Entreprises de Bordeaux

Anne PEZET, Professeur à l'Université de Paris IX-Dauphine

Robert TELLER, Professeur à l'Institut d'Administration des Entreprises de Nice

SEPTEMBRE 2006

REMERCIEMENTS

Sans le Professeur Henri Bouquin, cette soutenance d'habilitation à diriger des recherches n'aurait pas eu lieu. Il a su me communiquer sa passion pour la recherche et je lui en suis reconnaissant. Il est également certain que mes parcours professionnel et universitaire n'auraient jamais été les mêmes sans son enseignement.

Les Professeurs Anne Pezet, Serge Evraert, Yves de Rongé et Robert Teller ont acceptés de participer à cette soutenance, qu'ils en soient chaleureusement remerciés.

Je tiens également à remercier le Professeur Bernard Colasse pour les encouragements qu'il a su m'adresser tout au long de ces années.

Enfin, je remercie tous les chercheurs du CREFIGE qui m'ont écouté et accompagné lors de mes travaux et particulièrement Catherine Kuszla.

Sommaire du document

Mémoire d’habilitation : les rôles du contrôle et des contrôleurs de gestion financiers dans les grandes entreprises.....	3
Curriculum vitae et liste des publications.....	42
Publications.....	48

Mémoire d'habilitation à diriger des recherches

Mémoire d'habilitation

Sommaire

INTRODUCTION	5
I. UNE VISION CLASSIQUE ET CRITIQUE DES ROLES DU CONTROLE ET DES CONTROLEURS DE GESTION FINANCIERS « CORPORATE »	9
1.1. Un angle de recherche dominant.....	9
1.1.1. Les grandes entreprises publiques et privées	10
1.1.2. Le processus de contrôle de gestion financier des centres de responsabilité par la Direction Générale	11
1.1.3. Les contrôleurs de gestion « Corporate »	13
1.2. Risques du contrôle de gestion financier dans les grandes entreprises	15
1.2.1. Un dispositif et des acteurs, sources de risques potentiels.....	16
1.2.2. Un dispositif réducteur	17
1.2.3. Ouverture et questionnement de la recherche.....	19
II. UNE COMPREHENSION SOCIALE ET DYNAMIQUE DES ROLES DES CONTROLEURS ET DU CONTROLE DE GESTION FINANCIERS	21
2.1. Des rôles paradoxaux ou la recherche d'une responsabilité équilibrée ?.....	21
2.1.1. Des vecteurs d'évolution culturelle dans les entreprises publiques	22
2.1.2. Des garde-fous dans les organisations innovantes	23
2.2. Les contrôleurs et le contrôle de gestion financiers au cœur de processus d'apprentissage.....	25
2.2.1. Des processus d'apprentissage autour des contrôleurs et des contrôle de gestion financiers	26
2.2.2. Des dispositifs, fruits de processus d'apprentissage	28
CONCLUSION.....	30
BIBLIOGRAPHIE	35

LES ROLES DU CONTROLE ET DES CONTROLEURS DE GESTION FINANCIERS DANS LES GRANDES ENTREPRISES

Introduction

Ce mémoire d'habilitation est le fruit de deux activités menées en parallèle depuis douze ans. Le point de départ en aura été l'obtention d'un DEA à l'Université de Paris Dauphine en 1994. La première activité a été celle de l'entreprise. La seconde a été celle de l'enseignement et de la recherche en sciences de gestion.

De 1995 à 2000, j'ai été un acteur et un observateur de la mutation des systèmes de management de la SNCF. Lors de mon embauche dans cette société, en février 1995, mon employeur, le Professeur Henri Bouquin, et moi-même avons convenu que mon travail de thèse s'articulerait autour de la problématique de l'évaluation de la performance locale dans une entreprise de réseau. Sur le plan pratique, la SNCF cherchait à évaluer les performances de vingt-trois régions traversées par plusieurs lignes de chemins de fer. Sur le plan théorique, le problème consistait à isoler la performance locale dans une entreprise composée d'entités dispersées géographiquement sur le territoire national et caractérisée par « le fait que son fonctionnement induit des flux entre entités, sans que ces flux soient négociés préalablement entre les entités intéressées (...) l'activité d'une entité donnée de l'entreprise implique mécaniquement, en raison de contraintes technologiques, des conséquences économiques et autres sur d'autres entités » (Bouquin, 1993, p.4). Une

communication sur ce thème sera effectuée au congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC) en mai 1995 (David et Zrihen, 1995).

Au fil des mois, je m'aperçu qu'un conflit opposait dans la Direction du contrôle de gestion de la SNCF mon service, « Gestion Contrôle » (GC), à un autre service, « Gestion Méthodes » (GM), chargé de mettre en place un nouveau système de contrôle de gestion. GC devait faire fonctionner l'ancienne procédure budgétaire de l'entreprise et à terme intégrer le nouveau dispositif promu par GM. Finalement, mon terrain de recherche se trouvait traversé par des jeux de pouvoir et par des processus d'apprentissage. La sociologie des entreprises m'apporta alors des clefs d'interprétation intéressantes (Crozier et Friedberg, 1977 ; Bernoux et Herreros, 1993 ; Covalski et al., 1990 ; Bernoux, 1995). Un premier exercice de maniement des concepts de cette discipline fut appliqué à la réforme comptable de La Poste et aboutit à une communication au congrès de l'AFC de mai 1996 (David et Zrihen, 1996). L'intérêt d'une dimension sociologique dans mes travaux de recherche s'affirma par la suite.

Après une grève des cheminots de plusieurs mois, en janvier 1996, un changement de dirigeants s'effectua à la tête de la SNCF. Un nouveau Directeur du contrôle de gestion, Nicolas Formery, qui accepta plus tard d'être membre de mon jury de thèse, fut nommé. Il me confia de nouvelles responsabilités dans le cadre d'un projet repris sous la formulation suivante dans les quarante-sept programmes prioritaires de l'entreprise : « un pilotage par activité nécessitant de vrais indicateurs - le contrôle de gestion et la facturation des coûts et la comptabilité générale par activité ». Mes missions consistèrent d'une part à assurer la coordination de la scission institutionnelle entre la SNCF et RFF (Réseau Ferré de France), d'autre part à prévoir les tableaux de flux de trésorerie et les bilans de l'entreprise, en relation avec la Direction de la Stratégie et la Direction des Opérations Financières et enfin à piloter la mise en place d'un nouveau système d'informations budgétaires.

La volonté de réformer le management de l'entreprise était clairement exprimée par les dirigeants. Pour les contrôleurs de gestion, de nouveaux outils de contrôles financiers et comptables devaient jouer un rôle fondamental dans le changement culturel recherché. Le dispositif de contrôle de gestion se trouvait une

fois encore au cœur de jeux de pouvoirs et devait générer des processus d'apprentissages externes et internes aux équipes de contrôleurs de gestion de la Direction Générale. Paradoxalement j'avais plutôt appris à me méfier des logiques économiques réductrices que la littérature académique tendait souvent à critiquer. J'articulais donc ma recherche autour du paradoxe d'un dispositif de contrôle de gestion traditionnel, porteur d'une logique de planification routinière voire sclérosante, et la volonté des contrôleurs de gestion de faire de ce même dispositif un levier de changement culturel dans le contexte étudié. Le changement devenait un thème central dans ma recherche et ma thèse s'orienta, presque naturellement, vers la compréhension du rôle des contrôleurs de gestion dans une entreprise en mutation : la SNCF.

Après ma soutenance de thèse en janvier 1999, je quittais la Direction du contrôle de gestion de la SNCF, entreprise publique, pour intégrer la Direction du contrôle de gestion de la holding SNCF Participations, détentrice d'un ensemble de filiales privées (GEODIS, Calberson,...). Professionnellement, mes missions furent alors de deux ordres : renforcer le contrôle des éléments bilantiels et piloter la mise en place d'un nouveau système de consolidation budgétaire. Ce travail se conclura par l'introduction d'un système de contrôle de la création de valeur financière, destiné à compléter les outils de management existants et à ouvrir à une analyse financière des performances. Ce processus a été décrit et interprété dans un article publié dans la revue Comptabilité – Contrôle – Audit (Nabet et David, 2002).

En janvier 2000, je fus embauché à la Direction du contrôle de gestion de Renault, avec la responsabilité du reporting du Groupe. L'année 2000 est également celle de mon recrutement en tant que maître de conférences associé à l'Université Paris-Dauphine. Je poursuis toujours actuellement cette double carrière, en occupant aujourd'hui un poste de chargé de projets « investissements industriels » à la Direction du Contrôle de la rentabilité des projets et des Investissements de Renault, après avoir été contrôleur de gestion du réseau commercial européen. En 2004, une année sabbatique passée au sein du cabinet BDO Marque et Gendrot m'a permis d'élargir ma vision à d'autres entreprises et de prendre du recul par rapport à mon expérience en entreprise.

Par ailleurs, de 2000 à 2006, je me suis appuyé sur mon expérience professionnelle et sur une série de cours sur le contrôle de gestion dans le secteur du Luxe, de la Mode et de l'Art, dispensée à l'Université Sorbonne Nouvelle, pour poursuivre mes travaux de recherche. Plusieurs articles et communications se sont ensuite articulés autour de la rencontre entre le contrôle de gestion « traditionnel », financier et budgétaire, et les processus d'innovation et de développement de nouveaux produits dans les entreprises.

Ce mémoire me permet de revenir sur mes travaux et d'en présenter les prolongements. De nombreuses recherches et critiques se sont focalisées sur les limites du contrôle de gestion financier. Deux dimensions informelles sont souvent occultées dans ce courant que je qualifierai de « classique » : l'apprentissage et l'aspect culturel qui entourent les acteurs et ces dispositifs. Ces deux aspects font émerger certains paradoxes dans l'utilisation des processus et des systèmes de contrôle de gestion financiers et inscrivent les rôles des contrôleurs de gestion dans une perspective dynamique et organisationnelle. Les paradoxes s'effacent alors au profit d'une vision systémique du management. Dans une première partie, je commencerai par préciser les contours de ma recherche et les origines de mon questionnement. Je rappellerai la critique « classique » à l'encontre du contrôle de gestion financier pour ensuite la mettre en perspective dans une seconde partie de mon mémoire.

I. Une vision classique et critique des rôles du contrôle et des contrôleurs de gestion financiers « Corporate »

Ma recherche est marquée par mon parcours professionnel comme contrôleur de gestion aux sièges de grands groupes français. Une question de base constitue mon point d'ancrage : quels sont les rôles des contrôleurs et du contrôle de gestion financiers dans les grandes entreprises ? L'emploi des termes de « contrôleurs de gestion financiers » signifie que je me focalise sur la dimension financière et budgétaire intégrée dans les activités de ces acteurs. Elle peut être plus ou moins importante selon les cas. Mon travail s'est largement appuyé sur trois études de cas longitudinales : la SNCF, SNCF Participations et Renault. Ces études sont complétées par d'autres cas, analysés à partir de nombreux entretiens avec des dirigeants et des contrôleurs de gestion de grandes entreprises (Pernod-Ricard, LVMH, Valéo, TF1, Arcelor, Faurecia, Securitas, La Poste, Unilever, Lafarge,...).

1.1. Un angle de recherche dominant

Je limite pour commencer ma recherche sur quatre angles. Premièrement, je me consacre à un type particulier d'organisations : les grandes entreprises publiques et privées dont le siège se situe en Europe de l'Ouest. Deuxièmement, je m'intéresse à la relation entre la Direction Générale et les centres de responsabilité de « premier niveau ». Troisièmement, dans le cadre d'une relation de management à distance, je me focalise sur le fonctionnement des systèmes de contrôle de gestion financier et comptable. Je croise plus précisément la dimension financière avec les processus de planification et de budgétisation. Enfin, j'observe la manière dont les contrôleurs et les dirigeants construisent et utilisent ces logiques et ces dispositifs en particulier comme support à la prise de décision et à l'orientation des comportements de membres de l'organisation. Cette approche me permet de reprendre plusieurs points sans ambiguïtés des travaux de Anthony (1965, 1988).

1.1.1. Les grandes entreprises publiques et privées

Depuis leur émergence à la fin du XIX^{ème} siècle, favorisée par la consommation de masse et par des techniques de production à forte intensité capitaliste, les grandes entreprises sont synonymes de puissance et d'influences. Elles peuvent être privées ou publiques, c'est-à-dire placées sous la tutelle de l'Etat, qui en a la propriété totale ou partielle et qui dispose d'un pouvoir décisionnel. En France, on peut évoquer les noms de la SNCF, EDF, La Poste,... Certaines comme Renault ont évolué du statut d'entreprise publique à celui d'entreprise privée ; c'est le chemin emprunté aujourd'hui par d'autres. Ces sociétés sont toutes différentes en particulier en termes de stratégies et de structures mais possèdent néanmoins des caractéristiques communes.

Premièrement, quelles soient privées ou publiques, issues de fusions, de croissance interne, en période de restructuration ou à l'assaut de nouveaux marchés, diversifiées ou mono-produit, l'heure est pour beaucoup de ces entreprises au changement. Des directives européennes ont ainsi visé ces dernières années à modifier le jeu concurrentiel des entreprises publiques de réseau. Certains ont parlé de l'émergence d'un nouveau secteur public (Hood, 1995 ; Pettigrew, 1997 ; Brignall et Modell, 2000). Sous l'injonction de la directive européenne 91-440, j'ai pu constater à la SNCF les difficultés sociales et techniques de la scission entre les activités de voyageurs et les infrastructures ferroviaires. Pour les contrôleurs de gestion, l'enjeu consistait à faire évoluer les modes de management de l'entreprise pour renforcer la dynamique concurrentielle.

En même temps, les entreprises privées voire également celles qui sont publiques sont confrontées aux effets de la mondialisation de l'économie de marché. Les frontières de nombreuses entreprises européennes ne sont plus nationales mais internationales. La Chine et derrière elle l'Inde, et plus proche de nous l'Europe de l'Est offrent une nouvelle concurrence à ces grandes entreprises en même temps que de nouvelles opportunités à saisir. Les marchés de ces pays, où se trouve souvent une main d'œuvre actuellement peu chère, attirent de nombreux entrepreneurs. Loin des discours idéologiques sur les valeurs de

l'orient, la réalité économique s'impose aux nations occidentales. On parle de multiculturalisme, d'un langage commun de l'efficience et de l'efficacité.

Deuxièmement, les grandes entreprises doivent diviser et coordonner les responsabilités et les nombreuses activités qu'elles abritent (Sloan, 1963 ; Arrow, 1964). Si les structures peuvent différer, les décisions importantes sont très rarement prises par une personne seule et on peut qualifier ces organisations de complexes (Burlaud et Malo, 1988). Chacun joue un rôle (Katz et Kahn, 1978) et détient une parcelle de connaissance qu'il doit mettre en commun. De plus, la prise en compte de nouveaux marchés et de nouvelles cultures suppose également une reconnaissance des particularismes locaux et la nécessité de les intégrer dans le cadre plus global des grandes entreprises (Bertlett et Ghoshal, 1989). Il peut par exemple s'agir de mettre en place des systèmes de reporting communs dans les groupes, de construire des parcours de carrière internationaux, d'apprendre les valeurs et les règles de comportements locales, de rechercher les niveaux optimaux de capacité de production et de distribution, de préférer parfois l'alliance et le partenariat, etc.

1.1.2. Le processus de contrôle de gestion financier des centres de responsabilité par la Direction Générale

Mes travaux se sont principalement déroulés dans les Directions Générales de grandes sociétés. Ils se sont focalisés sur la relation entre le siège et les centres de responsabilités de « niveau n-1 ». Dans le cadre de ce management à distance, je privilégie le contrôle de gestion financier permettant d'orienter, d'évaluer, de comparer et de consolider les valeurs financières créées par les centres de responsabilités.

L'information financière est fortement ancrée dans les processus de planification et de contrôle budgétaire. Ces derniers peuvent certes véhiculer des objectifs qualitatifs et des indicateurs opérationnels, être plus ou moins flexibles et adaptables, construits par exemple autour de stratégies d'innovation ou de fidélité des clients ; le budget n'est que le chiffrage de plans d'action reliés eux-

mêmes à des objectifs et les tableaux de bord peuvent compléter le suivi budgétaire. On peut également recourir à des budgets par processus (Brimson et Antos, 1999) ou à une planification et à des révisions glissantes (Hope et Fraser, 2003), en particulier dans des environnements en forte évolution et en tenant compte du modèle de développement de l'entreprise. La mesure financière demeure néanmoins généralement incontournable.

Mes recherches m'ont permis de constater que les grandes entreprises possèdent des dispositifs de planification et de contrôle techniquement similaires. Les entreprises que j'ai pu étudier (Pernod Ricard, LVMH, Valéo, Faurecia, Renault, SNCF, SECURITAS, La Poste,...) disposent d'une architecture classique de planification et de budgétisation. Elle repose sur :

- une articulation entre un plan à moyen terme, un budget annuel, un reporting de gestion mensuel et des révisions budgétaires,
- des données et des indicateurs physiques et monétaires,
- des tableaux de bord largement implantés à tous les niveaux de l'entreprise,
- des conventions, des procédures et des calendriers systématiquement diffusés dans l'organisation,
- une utilisation de progiciels intégrés de reporting et de consolidation ; les entités décentralisées disposent généralement de leurs propres systèmes informatiques de gestion.

Ce résultat confirme les recherches de Simons (1990). De ce point de vue, il n'y a pas de décalages trop importants dans la population d'entreprise que j'ai étudiée, en dehors évidemment de l'utilisation du dispositif et en particulier du degré de mise sous tension par le contrôle financier. Je n'ai pas rencontré d'entreprises où le « contrôle financier » des performances était « omnipotent » (Goold et Campbell, 1987). Le style « contrôle stratégique » et la recherche d'un portefeuille équilibré de produits permettant de répartir les risques se sont trouvés dominants.

Dans les groupes privés, les processus de planification et de contrôle contribuent à orienter les comportements des membres de l'organisation vers la maîtrise de la rentabilité, avec une part très marginale qui peut être interprétée de manière un peu extrême sous forme de signaux ou de symboles (Feldman et March, 1981), mais qui surtout renvoie à une réalité vécue. Dans la logique de la pyramide Du Pont de Nemours ou du management par la valeur, chaque manager est responsabilisé sur une composante financière du système de création de valeur (Reece et Cool, 1978). Si la logique financière est incontournable dans les sociétés privées, j'ai pu constater qu'elle n'est pas absente des dispositifs de contrôle de gestion des grandes entreprises publiques. L'objectif n'est certes pas d'atteindre une rentabilité maximale.

1.1.3. Les contrôleurs de gestion « Corporate »

Mon travail porte sur la contribution des contrôleurs de gestion au fonctionnement du processus de contrôle financier des performances, tout en m'étant jusqu'à présent intéressé aux contributions des contrôleurs de gestion « corporate » de la Direction Générale. Il se focalise donc sur la contribution d'un groupe d'acteurs à un processus de management abstrait : le contrôle de gestion. Les travaux sur les rôles des contrôleurs de gestion, beaucoup moins nombreux que ceux sur le contrôle de gestion, ont en majorité été réalisés par des observateurs externes à l'entreprise (Danziger, 1995), par le recours à des études de cas (Lambert, 2005) ou à des études statistiques (Chiapello, 1990a, 1990b). Certains sont anciens (Simon et al., 1954 ; Ardoin et Jordan, 1979 ; Buhler, 1979).

Des facteurs de contingence comme la culture des dirigeants ou des opérationnels, la stratégie de l'organisation ou encore la taille et l'activité de l'entreprise peuvent agir sur le degré d'influence des contrôleurs et du contrôle de gestion financiers. Un contrôleur possède par ailleurs ses propres buts et objectifs, sa propre rationalité. Le positionnement du contrôleur dans l'organisation (Direction Générale, branches, usines,...), sa formation, le poste occupé (de

l'intervention dans un projet industriel au contrôle de gestion dans une collectivité locale), son expérience constituent autant de variables susceptibles d'entraîner, non pas des différences dans les grandes activités des contrôleurs (producteurs, conseillers, animateurs,...), mais une mise en pratique spécifique à chaque contexte.

Les activités des contrôleurs de gestion des Directions Générales ont néanmoins des caractéristiques communes d'une grande entreprise à une autre. Ce positionnement limite une partie des contingences qui entourent le métier de contrôleur de gestion. Ainsi, si ce métier et le rattachement hiérarchique du directeur du contrôle de gestion (Direction Générale ou Direction Financière en général), ne sont pas partout les mêmes, les équipes de contrôleurs de gestion « corporate » sont très majoritairement les responsables des systèmes de management économique. Ils sont chargés d'animer la production des informations financières prévisionnelles et parfois comptables. Guidés par cet aspect de la performance, certains conseillent les managers pour atteindre ou présenter la meilleure performance financière. D'autres sont de simples producteurs d'informations.

Selon Anthony (1988, p.85), dans « les entreprises modernes, la personne responsable du fonctionnement du système de contrôle de gestion est souvent appelée directeur financier (Chief Financial Officer) [...] L'Institut des contrôleurs qui est la principale association des contrôleurs de gestion aux Etats-Unis, a changé de nom pour Institut des Directeur Financiers (Financial Executive Institute). Selon mon opinion, la raison de ce changement a été que la fonction de trésorier nécessitait une personne hautement compétente, mais qui ne prenait des décisions importantes que peu fréquemment. En combinant cette fonction avec celle de contrôleur de gestion on fournit un travail à temps plein pour une personne hautement compétente ». La proximité entre le contrôleur de gestion et le directeur financier serait donc forte. D'une manière générale, les contrôleurs de gestion se focalisent plutôt sur les résultats et les actifs d'exploitation.

En écho, Thierry Morin, PDG de Valéo affirmait l'importance de la prise en charge de la dimension financière par les contrôleurs de son groupe : « les contrôleurs financiers doivent permettre à l'équipe de gagner plus d'argent, de créer plus de valeur et à l'entreprise d'atteindre ses objectifs. Le contrôleur de gestion idéal est comme le co-pilote dans un rallye »¹. Les nombreux entretiens que j'ai pu avoir avec les contrôleurs financiers ou les vendeurs de cet équipementier confirment ce discours. C'est également la réalité ou la volonté des contrôleurs dans les autres groupes que j'ai étudié.

1.2. Risques du contrôle de gestion financier dans les grandes entreprises

Dans les grandes entreprises privées, les dispositifs de contrôle de gestion financier représentent des référentiels établis dans tous les sens du terme. Les années quatre-vingt dix ont été celles de la promotion de la création de valeur pour l'actionnaire et du renforcement du gouvernement des entreprises et du contrôle interne. Incontournables facteurs clés de succès du gouvernement d'entreprise, les architectures du management financier n'en sont pas moins porteuses d'effets pervers. Ces derniers constituent autant de facteurs de risques potentiels dans leur utilisation. Mon propos n'est pas ici de reprendre toutes les critiques sur ce thème, qui s'adressent par ailleurs souvent aux contrôleurs de gestion.

¹ Extrait d'un entretien qui s'est déroulé le 21 décembre 2004 avec Thierry Morin, PDG de Valéo sur le thème des rôles des contrôleurs de gestion dans le Groupe Valéo.

1.2.1. Un dispositif et des acteurs, sources de risques potentiels

Doblin et Ardoin (1989) s'inscrivant plus spécifiquement dans le cadre des entreprises en voie de redressement insistent sur la représentation d'un contrôleur, sorte d'inspecteur au service de la direction, chargé du budget et du reporting et responsable de l'information. Une de leur critique porte sur un regard souvent trop tourné vers le passé et sur des contrôleurs fréquemment déconnectés de la réalité opérationnelle. Cette « dérive » résulterait de la dominante comptable dans la formation des contrôleurs et dans la très forte influence des opérationnels dans les organisations. Ponsard et Tanguy (1992) parlent d'une image négative véhiculée par le contrôleur.

Des enquêtes comme celle de Boisvert et Caron (1995), menée au Canada, confirment ces critiques, même si d'autres études tendent à montrer une évolution de la profession et une situation différente selon les pays (Horovitz, 1978 ; Segal, 1991). Dans le contexte français, le contrôleur subirait le même problème de traduction que les termes de contrôle de gestion, traduction pauvre de management control, renforçant le préjugé policier de la fonction ; ce qui les empêchent peut-être de jouer pleinement leurs rôles dans un contrôle interne (COSO II, 2006) au service du gouvernement d'entreprise (Bouquin, 2004).

En charge du fonctionnement des dispositifs budgétaires, les contrôleurs de gestion financiers peuvent participer à un processus politique où il est possible de manœuvrer à son avantage :

- Les opérationnels ont parfois intérêt à sous-estimer leurs objectifs et leurs capacités d'action.
- Ils peuvent également biaiser les consommations de ressources et les chiffreages en fin d'année pour atteindre l'objectif budgétaire, pour éviter des formes d'« effet cliquet » pour l'année suivante.
- Ils peuvent préférer ne pas lancer de changements majeurs pour l'année suivante (réduction des risques). Une tendance à craindre le changement et à préserver des îlots de pouvoir et des routines quotidiennes (Crozier et Friedberg, 1977) peuvent se manifester.

- La hiérarchie peut décider d'objectifs complémentaires en début et en cours d'exercice. Cela peut nuire à la motivation et à la qualité de la prévision si les objectifs sont inatteignables.
- Le contrôle budgétaire peut encourager un cloisonnement dangereux des responsabilités et des phénomènes de rejets et de luttes entre professions (marketing, financiers, ingénieurs,...).

Effectivement, selon de nombreux auteurs, les dispositifs de contrôle financier peuvent entraîner une perte de vue de la rentabilité à long terme (par des reports d'investissements stratégiques par exemple), des « slacks budgétaires » (des marges de manœuvres) injustifiés (Cyert et March, 1963 ; Merchant, 1985) ou encore des manipulations de l'information comptable (Merchant, 1990). L'utilisation d'indicateurs comme le ROI (Return On Investment) pour contrôler les centres de profit encouragerait ces dysfonctionnements. L'emploi du bénéfice résiduel a souvent été conseillé pour éviter les comportements malthusiens liés au ROI, en particulier par Dearden, auteur dont j'ai eu l'occasion de présenter les travaux dans un ouvrage sur les grands auteurs en contrôle de gestion (Bouquin, 2005).

1.2.2. Un dispositif réducteur

Kaplan et Norton (1992) ont dénoncé des logiques financières incapables de « rendre compte des stratégies modernes, créatrices de valeur », inadaptée pour « faire progresser la satisfaction de la clientèle, la qualité, la durée du cycle ou la motivation de l'employé ». Ils conseillent la mise en place de balanced scorecard. Des approches comme l'ABC (Activity Based Costing) ou l'ABM (Activity Based Management) encourageraient également une réflexion sur les « vrais » générateurs de la performance.

Les tenants du développement durable (« sustainable development ») rappellent que la rentabilité ne peut pas être le seul objectif des grandes entreprises. Selon eux, il doit se concilier avec le respect de l'environnement, l'équité et la cohérence sociale. On parle aussi de responsabilité sociale

(« corporate social responsibility »). Après s'être concentrés sur le couple actionnaires – dirigeants, les travaux et les réflexions sur le gouvernement d'entreprise se sont progressivement élargis aux liens entre l'ensemble des parties prenantes aux performances de l'entreprise (Charreaux, 1997 ; Charreaux et Desbrieres, 1998). Pour l'OCDE (2004), « le gouvernement d'entreprise fait référence aux relations entre la direction d'une entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et d'autres parties prenantes ». Ces dernières peuvent demander des formes de profits différentes parfois délicates à intégrer sur le plan comptable (Hoarau et Teller, 2001). On peut par exemple considérer que :

- Les actionnaires souhaitent la meilleure rentabilité financière du capital investi dans l'entreprise en fonction du risque qu'ils estiment devoir supporter. Théoriquement, plus l'investissement est risqué et plus l'investisseur exige une rentabilité élevée.
- Les prêteurs sont rémunérés par un taux d'intérêt.
- Le personnel demande une rémunération en échange de son travail, des avantages en matière d'emploi et de retraite.
- Les clients souhaitent des biens et des services compétitifs en termes de qualité, de coûts et de délais avec un service après ventes pérenne.
- Les fournisseurs et les autres créanciers veulent être assurés que leurs créances seront payées à leurs échéances.
- L'Etat et les organismes publics doivent veiller à une répartition correcte des ressources, réglementent et déterminent des politiques fiscales.
- L'entreprise joue également un rôle dans la société en générant des externalités positives ou négatives.

La performance ne se réduit pas à une création de valeur pour l'actionnaire, de même que le management des performances ne se limite pas au contrôle financier.

1.2.3. Ouverture et questionnement de la recherche

Les critiques sur les rôles des contrôles et des contrôleurs de gestion financiers me semblent relativement satisfaisantes par rapport aux situations de management que j'ai pu observer. La réalité m'apparaît nettement plus complexe et nuancée. Les risques d'amalgames inhérents à des préjugés et des photographies instantanées doivent être identifiées. Les recherches sur le contrôle de gestion financier méritent d'être prolongées aujourd'hui en les inscrivant dans le cadre de l'environnement actuel et des progrès de la recherche en contrôle.

Ce constat s'est affirmé à partir d'études de cas me permettant d'analyser en profondeur les processus de contrôle (Mintzberg, 1979 ; Pettigrew, 1990 ; Ferreira et Merchant, 1992 ; Yin, 1997). Elles se sont principalement déroulées dans le cadre d'observations participantes (Gold, 1958 ; Alvesson et Deetz, 2000 ; Parker, 2003). Il s'agit d'une forme d'ethnographie. Néanmoins, les restitutions de mes recherches ne cherchent pas à répondre aux critères de cette discipline. Mon problème n'est pas dans la forme de la restitution mais dans la contribution à la compréhension et à l'action. En ce sens, mes recherches peuvent se conclure par des retours prescriptifs après avoir contribué à comprendre une réalité construite.

La difficulté est de conserver, en tant qu'observateur participant, une distanciation constante par rapport aux événements et à ma pratique. En même temps, c'est à ce prix qu'il est possible d'analyser certains dysfonctionnements des processus de contrôle, leurs rôles parfois « cachés » et les phénomènes d'apprentissage. Ce recul est favorisé, d'une part, par une activité ininterrompue d'enseignement et de recherche et, d'autre part, par une bonne connaissance du domaine. Il peut impliquer un effort important et rendre difficile un travail d'écriture « à chaud ». Cette méthode de recherche est généralement celle des étudiants de Master professionnel Contrôle de gestion de l'Université Paris Dauphine dont je dirige les mémoires. Le développement d'un processus de questionnement sur leurs positions par rapport à leurs terrains de recherche s'avère toujours nécessaire.

Le contrôle de gestion financier n'est qu'un aspect du contrôle de gestion. Ce dernier est un processus de management qui contribue à :

- Participer à l'élaboration des stratégies de l'entreprise, des objectifs et à la définition des moyens pour les atteindre,
- Assurer une déclinaison de ces différents choix dans l'organisation,
- En coordonner la mise en œuvre,
- Sélectionner les individus,
- Evaluer les performances des individus et des différentes activités de l'entreprise.

L'étude des rôles des contrôleurs et du contrôle de gestion financiers propose alors un détour pour accéder au contrôle de gestion dans sa globalité. Sur le plan méthodologique, les régulations de contrôle, en dehors de celles construites et utilisées par les contrôleurs de gestion des Directions Générales, sont saisies indirectement. Mon travail se concentre donc sur la dimension financière du contrôle, en cherchant à accéder, dans le cadre d'une observation participante, à des dimensions peu ou prou cachés du contrôle. Il se prolonge par des études de cas dans lesquels je suis en situation d'observateur externe.

II. Une compréhension sociale et dynamique des rôles des contrôleurs et du contrôle de gestion financiers

La recherche et la pratique professionnelle m'ont suggéré que les trois principaux enjeux pour les contrôleurs et le contrôle de gestion financiers sont de :

- Permettre un engagement des managers sur des objectifs,
- Rendre transparentes leurs actions et assurer un devoir d'alerte en cas de dérives de toutes natures,
- Evaluer leurs responsabilités dans l'atteinte des résultats.

Sur le plan formel, il s'agit de décliner des facteurs clés de succès et de surveiller des facteurs stratégiques de risque. Ces aspects sont dominants dans la littérature. Mes recherches se sont focalisées davantage sur la capacité des contrôleurs et des dispositifs de contrôle de gestion financier d'une part à diffuser des valeurs et d'autre part à organiser des interactions entre les membres de l'organisation pour créer des apprentissages à tous les niveaux de la relation de contrôle.

2.1. Des rôles paradoxaux ou la recherche d'une responsabilité équilibrée ?

On ne s'attend pas nécessairement à voir donner de l'importance à la logique financière dans certaines organisations, en particulier dans les entreprises publiques et dans les structures favorisant la créativité et l'innovation. Le contrôle et les contrôleurs de gestion financiers sont néanmoins présents dans ces organisations et encouragent une responsabilisation sur des aspects qui pourraient être « oubliés ». D'une part, la dimension financière peut représenter un vecteur d'évolution culturelle dans une entreprise. D'autre part, il peut s'agir de fixer des limites aux décisions et aux actions des individus innovants et créatifs. Ce qui confirme, sur des terrains de recherche différents, les résultats des travaux de Miller et Friesen (1982) et de Dent (1991).

2.1.1. Des vecteurs d'évolution culturelle dans les entreprises publiques

Mes premières recherches à la SNCF m'ont conduit à m'interroger sur les critiques à l'encontre du contrôle financier des performances. Dans une vision systémique du contrôle de gestion, un levier de management complémentaire était introduit et représentait en même temps un vecteur d'évolution culturelle dans l'entreprise (David, 1999 ; Kuszla, 2003). De même, à la SNCF Participations, le but était d'introduire des contrôles financiers complémentaires et nullement « dictatoriaux ». Les dirigeants communiquaient autour de la notion de création de valeur mais ne cherchaient pas forcément à orienter les comportements vers une recherche inconsidérée de la rentabilité.

Les processus et les systèmes de contrôle de gestion financiers sont porteurs de valeurs et s'inscrivent dans un contexte social (Hopwood et Miller, 1994). Les valeurs, les langages et les règles sont les principaux éléments d'une culture (Bernoux, 1995 ; Amblard et al., 2005). Dans le cadre de ma recherche, la notion de valeur est connexe à l'existence d'un langage financier et à des règles de comportements que le contrôle financier cherche à faire émerger. La première valeur diffusée par ces systèmes est la reconnaissance voire le souci du profit. Reconnaître que des valeurs sont portées par les dispositifs de contrôle voire par les contrôleurs de gestion financiers permet de faire pénétrer ces acteurs et ces processus dans une dimension invisible de leur fonction (Berry, 1983).

Le paradoxe et la difficulté observés dans certaines entreprises publiques consistent à diffuser de nouvelles valeurs sans qu'elles viennent dominer ou se substituer aux anciennes, en particulier dans le cas de la SNCF aux soucis du service public et de la sécurité. L'enjeu peut être de créer en quelque sorte une rencontre voire un conflit de valeurs pour faire émerger une performance équilibrée. L'ensemble peut faire intervenir parfois des considérations idéologiques. Des cheminots faisaient par exemple le lien entre le contrôle de gestion financier et une libéralisation possible des chemins de fer (Ogden, 1997 ; Shaoul, 1997), ce qui rendaient d'autant plus complexe le travail des contrôleurs de gestion.

Les membres de l'organisation subissent et parfois encouragent la continuité des valeurs dominantes dans leurs espaces relationnels, qu'ils apprennent progressivement à reconnaître et à intérioriser (Amblard et al., 2005). C'est dans ce cadre qu'ils pensent, s'expriment et agissent. Par conséquent, ils peuvent avoir intériorisés le profit comme valeur mais également s'y opposer. La culture des acteurs est souvent présentée comme la principale difficulté à surmonter pour introduire de nouveaux systèmes de contrôle et créer un changement dans les organisations. Les dispositifs peuvent heurter les valeurs des salariés. Finalement, l'introduction de nouveaux outils de gestion au sein d'une organisation constitue un vecteur potentiel de changement et ils ne peuvent pas être réduits à leur seule dimension technique (Neimark et Tinker, 1986 ; Dent, 1991 ; Hopwood et Miller, 1994 ; David, 1996 ; Moisdon, 1997 ; Collier, 2001). Ainsi, dans le cadre d'une conception de la culture que l'on pourrait qualifier de manipulatrice (Cuhe, 1996) mais qui peut également être vue comme intégratrice (Meyerson et Martin, 1987), le renforcement du contrôle de gestion financier peut constituer un levier de la mutation de certaines organisations (David, 1999).

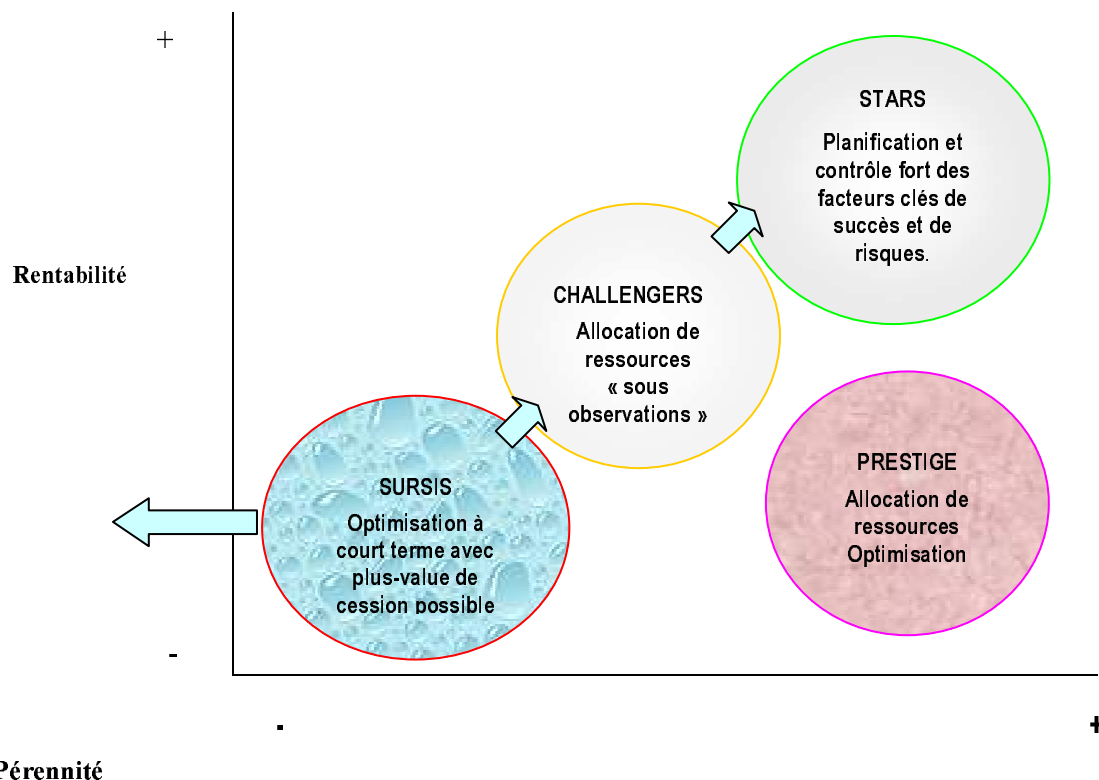
2.1.2. Des garde-fous dans les organisations innovantes

En même temps que des vecteurs d'évolution culturelle, on peut faire l'hypothèse que les contrôleurs et le contrôle de gestion financiers sont également des « gardes fous » (Simons, 1995) dans une entreprise publique. Cela peut également être le cas dans des organisations innovantes.

Miller et Friesen (1982) ont montré l'importance du contrôle financier chez les « prospecteurs », organisations favorisant la recherche et le marketing (Miles et Snow, 1978). J'ai effectivement pu constater que loin de rejeter la dimension économique, cette dernière était souvent forte dans les relations entre la Direction Générale et les centres de responsabilité de niveau n-1 dans des entreprises comme LVMH, PPR (Gucci) ou encore Hermès Sellier. Ces organisations doivent répondre à l'exigence de rentabilité demandée par leurs actionnaires. Ils survivent dans la mesure où ils satisfont les exigences des groupes dont ils dépendent pour leurs ressources.

Lors d'un entretien avec A. Belloni, Directeur Général de LVMH, en 2005, celui-ci déclarait que l'amélioration des performances des marques repose sur un contrôle fort de la rentabilité de la marque et d'allocations de ressources en conséquence. A. Belloni m'a expliqué le schéma suivant :

Différenciation dans l'utilisation du contrôle financier dans le groupe LVMH



Un extrait d'article publié dans le magazine L'Expansion détaille cette approche. Les enseignes dépassant 20 % de rentabilité comme Hennessy, qui réalise 36 % des profits de LVMH, ou encore les montres TAG Heuer, reçoivent le statut de star brands. Les autres sont classées challengers et vivent sous la pression du succès à venir. On y trouve des enseignes comme Fendi, Céline, Pucci, Sephora, DFS et Dior, une entité à part dans l'organigramme. Reste enfin le lot des griffes en sursis (Givenchy, Loewe, Kenzo, Lacroix, Fred...), « les moins de 10 % de rentabilité », celles non encore ou tout juste à l'équilibre ou payées cher et donc plus complexes à valoriser et à... financer. « Quand on investit dans un magasin Vuitton, le retour sur capitaux est très rapide, reconnaît Patrick Houel, le directeur financier de LVMH. Il l'est moins lorsqu'on achète un vignoble ou quand on crée un nouvel atelier », ajoute-t-il. (*L'Expansion*, 30/08/04).

L'innovation et la créativité sont en quelque sorte déléguées dans ces organisations. Dans des publications conjointes avec C. Kuszla sur les relations entre le contrôle et l'innovation, nous avons cherché à démontrer que le contrôle « traditionnel », d'essence financière et budgétaire, ne s'oppose pas nécessairement à la créativité et à l'innovation dans les organisations (Kuszla et al., 2004) ou au développement de nouveaux produits (Kuszla et David, 2003). En allant plus loin, la contrainte financière peut, paradoxalement en limitant la liberté de créer, générer des solutions nouvelles comme je l'observe actuellement dans le groupe Renault. La tension entre créativité et contrôle peut constituer un phénomène positif et générateur de performances (Brown et Duguid, 2001 ; Romelaer, 2002).

2.2. Les contrôleurs et le contrôle de gestion financiers au cœur de processus d'apprentissage

Le point précédent est une première ouverture à une compréhension dynamique du contrôle financier des performances. Dans le cadre de mes recherches et de mes activités professionnelles le temps est un facteur incontournable. Même dans les processus qui semblent les plus récurrents, à savoir les processus de budgétisation, une routine apparente masque des incertitudes voire un apprentissage permanent de la part des managers et des contrôleurs. Si les recherches sur les apprentissage individuels et collectifs sont nombreuses (Koenig, 1994 ; Huber, 1991 ; Levitt et March, 1988), peu se sont intéressées au contrôle de gestion.

2.2.1. Des processus d'apprentissage autour des contrôleurs et des contrôle de gestion financiers

Le suivi des réalisations est une source d'apprentissage pour les contrôleurs et les managers (Bollecker, 2002). D'une manière plus générale, on peut estimer que dans toutes ses phases, la planification et le contrôle peuvent favoriser l'apprentissage (De Geus, 1988). Selon Kloot (1997), ces processus permettent d'acquérir de nouvelles connaissances. Pour Simons (1991), les systèmes de budgétisation sont des exemples de dispositifs de contrôle interactifs. Dans certaines entreprises, les budgets seraient des supports permettant de discuter de nouvelles orientations ou de nouveaux projets et même de faire émerger de nouvelles stratégies. Ces systèmes de contrôle interactifs permettent aux dirigeants de communiquer aux autres membres de l'organisation leurs préférences dans la recherche de nouvelles opportunités, indépendamment de plans et d'objectifs explicites. Ils donnent des signaux sur les points qui doivent faire l'objet d'un pilotage, et sur les zones où les nouvelles idées doivent être proposées et testées. Des actions tactiques au jour le jour peuvent au fil du temps se transformer en une stratégie réalisée. De tels systèmes supposent une transparence, une liberté de parole et une participation active des salariés de l'entreprise à la réflexion stratégique. Cet aspect me semble d'autant plus important que de la volonté de contrôle à sa mise en œuvre, un pas est souvent à franchir (Kaplan et Johnson, 1987). Il s'agit d'une forme d'autonomie stratégique, qui quitte la sphère des seuls dirigeants.

Durant mes onze années en entreprise, j'ai constaté que derrière des cibles de performance ou de contrôle se cachait la réalité de l'atteinte de ces cibles. Ce cheminement est toujours le fruit de consensus, de lutte d'influences et finalement d'une construction collective que l'on qualifier positivement d'apprentissage. C'est également ce que j'ai pu observer dans les processus de développement de nouveaux produits du groupe Renault.

Dans ce cadre, le résultat, la performance, peut prendre deux formes liées :

- une référence, une forme universelle et généralisable en fonction de laquelle la décision et l'action sont légitimes. Le problème est évidemment dans le choix du référentiel qui renvoie lui-même à un jugement, mais qui s'inscrit dans une certaine permanence stratégique et structurelle,
- l'aboutissement d'un processus collectif, émergent procédant d'une rencontre entre des références implicites mais non clairement exprimées. Autrement dit, le jugement est une construction produite dans l'action elle-même. Il ne lui est pas forcément antérieur, il en est le pendant ignoré, caché ou révélé voire réifié.

La première approche est celle des théories normatives du contrôle. Chaque situation et chaque acteur peuvent être systématiquement soumis à un ensemble de contrôles qui déterminent le comportement rationnel à adopter pour arriver à la meilleure performance. Elle est en même temps une contrainte et une structuration des comportements. Ce pouvoir est toujours partiel (Crozier et Friedberg, 1977).

La seconde approche est celle des théories qui cherchent à comprendre la formation des actions et des décisions. Sur le plan concret, le but n'est pas nécessairement d'arriver à établir une référence pour le jugement mais simplement d'arriver à une performance. Sur le plan de l'orientation des comportements, cette vision peut poser la question de la pertinence du processus qui a permis d'élaborer la référence qui figure dans la première approche citée : la référence est-elle la bonne ? Peut-on définir la « bonne performance » (Bourguignon, 1995) ?

Finalement, une réflexion efficace sur les rôles des contrôleurs et du contrôle de gestion financier ne se limiterait pas à l'identification de cibles ou de modes de fonctionnements probables selon la nature des organisations. Le contrôle de gestion peut être analysé comme un construit social (Chevalier, 1997) ou dans son rapport avec des réalités émergentes (Dent, 1991). Au moins dans leurs détails et dans leurs mises en œuvre, les édifices de contrôle peuvent

également se construire progressivement en référence à des cibles plus ou moins nettes voire mouvantes. Se pose alors la question de l'environnement de contrôle qui favorise cette émergence.

2.2.2. Des dispositifs, fruits de processus d'apprentissage

L'apprentissage m'est toujours apparu présent dans l'élaboration et la mise en œuvre des dispositifs de contrôle. Mon hypothèse est qu'il existerait une architecture « type » du contrôle de gestion, qui se retrouverait dans les grandes organisations (Bouquin, 2004 ; Simons, 1995) mais que l'utilisation et la construction dans le détail de ces dispositifs sont fondamentalement émergentes, c'est-à-dire le résultat de comportements imprévisibles ou difficilement codifiables et que ces comportements sont aussi ceux des contrôleurs de gestion. Les informations traitées et diffusées par les contrôleurs de gestion résultent d'un processus d'apprentissage et d'une rationalité procédurale (Simon, 1978). Le fonctionnement des processus et des systèmes de contrôle se construirait par un mécanisme de détections et de corrections d'erreurs (Argyris, 1995).

La routine budgétaire masque en particulier des dysfonctionnements récurrents et des interventions constantes des managers et des contrôleurs de gestion (David, 2007). Ces dernières se traduisent par des décisions et des actions destinées à compléter les dispositifs de contrôle de gestion utilisés. Derrière les procédures et les processus bureaucratique et mécanique se cachent une vie « organique », une grande réactivité et une expérience des acteurs. Des connaissances tacites sont souvent au cœur de la construction des informations utilisées par les dirigeants et les managers. L'exécution effective des tâches des contrôleurs de gestion n'est pas une routine parfaitement organisée.

L'apprentissage est favorisé par la transparence dans les actions et par les échanges autour du dispositif entre les managers et les contrôleurs. On peut qualifier ce type de comportement de « responsable » et poser le rôle des contrôleurs et du contrôle financiers dans cette responsabilisation. Cette dernière est favorisée par l'intériorisation et la compréhension des enjeux du contrôle de

gestion financier par les acteurs. La capacité des contrôleurs à communiquer et à utiliser leurs dispositifs comme un levier vertueux d'amélioration des performances du et pour le management peut constituer un point fondamental. Le dispositif et la performance peut se reconstruire progressivement, à partir d'une vision voire d'une valeur partagée de la performance, en l'occurrence financière dans ce mémoire, en tenant compte de la place à accorder à cette dimension dans les finalités de l'organisation.

Finalement, les contrôleurs de gestion contribuent à l'apprentissage dans les organisations, à la construction des savoirs c'est-à-dire à la capitalisation et la création continue d'un ensemble de connaissances individuelles et collectives. Les contrôleurs et leurs dispositifs sont eux-mêmes au cœur de ces phénomènes d'apprentissage. Le processus est orienté vers la recherche de performances, parfois clairement définies, parfois floues, toujours en construction.

Conclusion

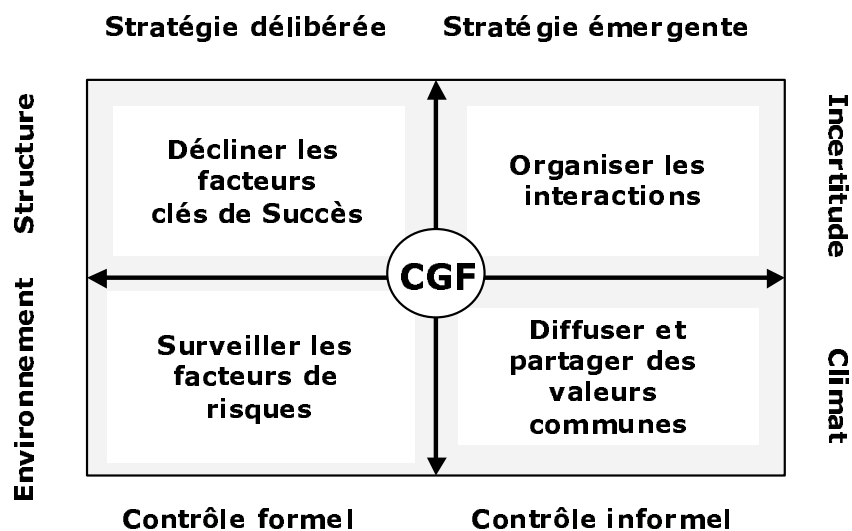
Partant d'un lieu et d'un objet de recherche spécifiques, de mes expériences et de mes observations au quotidien, plusieurs axes de recherche se sont affirmés au cours des années. Ainsi, le contrôle et les contrôleurs de gestion financiers peuvent jouer des rôles paradoxaux et s'inscrire dans une dynamique d'apprentissage. Selon moi, les rôles premiers et souvent oubliés des contrôleurs de gestion voire des managers consistent à maîtriser les dysfonctionnements de leurs dispositifs de management et à assurer un apprentissage permanent autour de celui-ci. Le problème n'est pas dans l'outil en tant que tel mais dans son utilisation appropriée à des lieux et à des circonstances généralement marquées par un certain degré d'incertitude, question managériale par définition et difficilement automatisable (Bouquin, 2004). Une autre question est d'identifier les éléments qui s'opposent à cette performance : routines défensives (Argyris, 1995), jeux de pouvoir (Crozier et Friedberg, 1977), etc.

Les rôles « informels » de diffusion de valeurs et d'apprentissage représentent deux facettes de la réalité des situations de contrôle, qu'il est possible d'étendre au-delà des deux terrains de recherche des entreprises publiques et des organisations innovantes. En adaptant la matrice des leviers de contrôle de Simons (1995), on peut distinguer quatre rôles des contrôleurs et du

contrôle de gestion financiers :

- décliner les facteurs clés de succès,
- surveiller les facteurs stratégiques de risque,
- diffuser des valeurs,
- organiser des interactions entre les membres de l'organisation.

Les rôles du contrôle et des contrôleurs de gestion financiers (CGF)



Ces quatre rôles s'intègrent dans des problématiques de contrôle. D'une part, ils peuvent se définir par un besoin de formalisation et de déclinaison de stratégies délibérées (Mintzberg et al., 1999) dans des environnements et des structures globalement connus. D'autre part, ils peuvent s'inscrire dans un contexte incertain où la création d'un climat culturel favorisant l'auto-contrôle des acteurs et leurs interactions vers la recherche d'une performance commune peuvent compléter voire se substituer aux contrôles formels des comportements.

Les rôles du contrôle et des contrôleurs de gestion financiers peuvent prendre sens par rapport à ce schéma. Leur importance dans le contrôle de gestion peut être en particulier fonction du niveau d'information et de la volonté de

la Direction Générale de donner un rôle stratégique au contrôle financier. Dans les grandes entreprises privées, les quatre axes coexistent, mais pris individuellement chaque axe pourrait être plus ou moins accentué. Dans les entreprises publiques, on peut faire l'hypothèse que la déclinaison des facteurs clés de succès et la diffusion de valeurs articulées autour de la notion de profit s'effacent au bénéfice des deux autres axes (en me référant à mes recherches à la SNCF).

Chaque axe peut être exploré. En même temps, la « collaboration » de ces axes qui sous tendent des approches parfois contradictoires (approches normatives et « compréhensives » par exemple) permettent d'appréhender la réponse à une question de départ, mais sans réussir à expliquer totalement un réel, inconnaissable en dehors du mode métaphysique (Boudon, 1984). Tout au plus m'est-il permis de chercher à répondre à la question énoncée dans ce dossier. Sur le plan de ma pratique en entreprise, qui déborde du cadre de ce mémoire, j'en tire, en paraphrasant Aron (1969) des moyens pour atteindre des fins librement choisies et éviter des effets subsidiaires des moyens inévitables.

Les juxtapositions de théories et en même temps de plusieurs rôles du contrôle et des contrôleurs de gestion financiers et l'articulation de ces rôles avec d'autres acteurs et différents axes de performance me semblent des voies de recherche fructueuses même si à l'heure actuelle cela m'apparaît poser plus de problèmes qu'en résoudre en raison même de la complexité de cette juxtaposition. Cette dernière peut conduire à des contradictions ou à des dominations aux conséquences floues. C'est pourquoi je parlerai de recherches exploratoires. D'une part, les outils financiers et de budgétisation peuvent jouer plusieurs rôles en même temps et à différents moments de la vie de l'organisation (Hope et Fraser, 1977 ; Robert et Scapens, 1993 ; Berland, 1999 ; David, 2005). D'autre part, les objectifs des parties prenantes sont potentiellement conflictuels. La rentabilité, le développement des individus, de l'emploi, etc. peuvent parfois être antagonistes. Par ailleurs, les travaux de sociologues et de psychosociologues ont montré que le choix des objectifs peut résulter de jeux de pouvoirs entre différents groupes d'acteurs internes et externes à l'organisation ou encore de préférences cognitives des individus.

Enfin, le thème de la responsabilité et des compétences des dirigeants et des contrôleurs de gestion dans l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion financier me semble essentiel. Selon moi, l'enseignement moderne du management vise moins à former des hommes et des femmes disposant de compétences techniques que des individus capables de comprendre leur environnement pour ensuite le modifier dans un sens positif et approprié à chaque situation. Par ailleurs, il me semble qu'il existe un cercle vertueux entre la recherche, l'enseignement et la pratique et qu'une certaine perméabilité entre ces trois activités est souhaitable, pas uniquement en ce qui me concerne mais d'une manière plus générale chez les enseignants-chercheurs, sans aller jusqu'à mon cas « extrême ».

Je continue de travailler sur ces axes de recherches et prépare un ouvrage sur les « dimensions oubliées du gouvernement et du contrôle dans les grandes entreprises ».

J'analyse par ailleurs toujours l'utilisation et la construction permanente des leviers de contrôle financier par les dirigeants et par les contrôleurs de grandes entreprises.

Dans le cas de mes activités dans l'alliance Renault-Nissan, je m'intéresse plus précisément sur le plan de la recherche aux sujets suivants :

- Le changement de style de direction de Renault dans une économie de marché mondiale, accompagné d'une mise sous tension du management, en particulier par un renforcement du contrôle financier.
- L'insertion de la logique économique dans les processus de développement de nouveaux produits, en lien direct avec mes travaux antérieurs mais en observant et en participant directement à la rencontre entre différents enjeux et professions.
- La motivation et la réduction des coûts à partir d'une utilisation conjointe de cibles, d'engagements et de plafonds budgétaires ; cette démarche suscitant une certaine ambiguïté et s'inscrivant dans une recherche de contrôle du slack organisationnel.

- Une comparaison des pratiques de contrôle des investissements de plusieurs entreprises, avec pour échantillon actuel : Lafarge, Air Liquide, Renault et Arcelor.

Certaines de ces recherches pourraient faire l'objet de publications dans des revues anglo-saxonnes. Si mes travaux se sont focalisés jusqu'à aujourd'hui principalement sur le contrôle financier des performances, mon objectif est désormais d'explorer d'autres logiques de contrôle. Mes travaux s'élargissent conjointement vers l'analyse, d'une part, d'autres dispositifs, acteurs et logiques de contrôle et, d'autre part, d'autres organisations. L'encadrement de recherches s'inscrirait dans ces orientations.

Bibliographie

- Alvesson, M., Deetz, S. (2000), *Doing critical management research*, London, Sage.
- Amblard H., Bernoux P., Herreros G., Livian Y.-F. (2005), *Les nouvelles approches sociologiques des organisations*, Paris, Ed. du Seuil, 3^{ème} ed.
- Anthony R. N. (1988), *The management Control Function*, Boston, Harvard Business School Press. Trad. fr. : *La fonction Contrôle de Gestion*, Paris, Publi-Union
- Anthony R. N. (1965), *Planning and control systems, a framework for analysis*, Boston, Division of Research, Harvard Business School.
- Ardoin J. L., Jordan H. (1979), *Le contrôleur de gestion*, Paris, Flammarion.
- Argyris C. (1995), *Savoir pour agir, Surmonter les obstacles à l'apprentissage organisationnel*, Paris, InterEditions. Trad. de *Knowledge for action. A guide to overcoming barriers to organizational change*, San Francisco, Jossey-Bass Inc.
- Arrow K. J. (1964), Control in large organization, *Management Science*, Vol. 10, n°3, April.
- Aron R. (1969), *La philosophie critique de l'histoire*, Paris, Librairie philosophique.
- Bertlett C. A., Ghosla S. (1989), *Managing across Borders : The transactional Solution*, Harvard Business School Press
- Barret E. M., Fraser L. B. (1977), Conflicting roles in budgeting for operations, *Harvard Business Review*, July-August, p. 137-146.
- Berland N. (1999), A quoi sert le contrôle budgétaire, *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. n°2, n°3, Septembre.
- Bernoux P. (1995), *La sociologie des entreprises*, Paris, Ed. du Seuil
- Bernoux P., Herreros G. (1993), Le changement dans les organisations : entre compromis et pouvoirs, *Gestion 2000*, 6, p. 13-33.
- Berry M. (1983), *Une technologie invisible ?*, Paris, Centre de Recherche en Gestion.
- Bessire D. (1995), Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement, *Revue Française de Gestion*, Novembre – Décembre.
- Boisvert H., Caron M.-A. et al. (1995), *Redéfinir la fonction finance-contrôle en vue du XXI^è siècle*, Montréal, Les Editions Transcontinental.

- 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, Audit*, Novembre.
- Boudon R. (1984), *La place du désordre. Critique des théories du changement social*, Paris, PUF, coll. « Sociologies »
- Bouquin H. (1993), Pour les entreprises de réseau : un nouveau modèle de contrôle de gestion ?, *Le Manager des Entreprises de Réseau*, n°3, Juillet-Août-Septembre
- Bouquin H. et Pesqueux Y. (1999), Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, mai.
- Bouquin H. (2004), *Le contrôle de gestion*, Gestion PUF, sixième édition mise à jour.
- Bouquin H. (2005), *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, EMS (Management et Société), Collection : Grands Auteurs, 2005.
- Bourguignon A. (1995), Peut-on définir la performance ?, *Revue Française de Comptabilité*, n° 269, Juillet
- Brignall S., Modell S. (2000), An Institutional Perspective on Performance Measurement and Management in the New Public Sector, *Management Accounting Research*, vol. 11, September.
- Brimson J. A., Antos J. (1999), *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*, John Wiley, New York.
- Brown J. S., Duguid P. (2001), Creativity versus structure : a useful tension, *MIT Sloan Management Review*, Summer, pp. 93-94
- Buhler N. (1979), *Contexte, structure et travail du contrôleur de gestion*, Thèse de 3^{ème} cycle, Grenoble.
- Burlaud A. et Malo J.-L. (1988), Les organisations complexes : un défi aux méthodes traditionnelles de contrôle de gestion, *Revue Française de Comptabilité* n°187, février
- Charreaux G. (1997), *Le gouvernement des entreprises, Corporate governance : théories et faits*, Recherche en Gestion, Edition Economica
- Charreaux G. et Desbrieres P. (1998), Valeur partenariale contre valeur actionnariale, *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. n°1, n°2..
- Chevalier C. (1997), *Le rôle du contrôle d'organisation dans l'adaptation stratégique : étude comparée de processus de changement de systèmes de*

- contrôle au sein d'entreprises de réseau publiques*, Thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Université de Paris-Dauphine.
- Chiapello E. (1990a), L'image du contrôle de gestion et des contrôleurs en France, *Echanges*, n°92, 4^e trimestre
- Chiapello E. (1990b), Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ?, *Echanges*, n°92, 4^e trimestre
- Collier P. (2001), The Power of Accounting : a Field Study of Local Financial Management in a Police Force, *Management Accounting Research*, 6.
- COSO II (2006), *Le management des risques de l'entreprise*, Paris, Editions d'Organisation.
- Covaleski M. A., Dirsmith M. V., Samuel S. (1990), Managerial accounting research : the contribution of organizational and sociological theories, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 8.
- Crozier M., Friedberg F. (1977), *L'acteur et le Système*, Paris, Ed. du Seuil.
- Cuche D. (1996), *La notion de culture dans les sciences sociales*, Paris, La Découverte
- Cyert R.M., March J.G. (1963), *A behavioral theory of the firm*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall
- Danziger R. (1995), 25 ans de contrôle de gestion : l'homme et la fonction, in Le Pen et al., Paris Dauphine, *25 ans de sciences des organisations*, Ed. Masson.
- David A. (1996), Structure et dynamique des innovations manageriales, *Cahier de recherche du Centre de Gestion Scientifique*, n°12, Juillet
- David G., Zrihen R. (1995), Le contrôle de gestion dans une entreprise de réseau : le cas de la SNCF, *Actes du congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Mai.
- David G., Zrihen R. (1996), Le changement organisationnel à La Poste, *Actes du congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Mai.
- David G. (1999), *Les rôles des contrôleurs de gestion dans une entreprise en mutation. Le cas de la SNCF*, Thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Université de Paris-Dauphine.
- De Geus A. (1988), Planning as learning, *Harvard Business Review*, Vol. 66, 2, p. 70-74.
- Dent J. F. (1991), Accounting and Organizational Cultures : a Field Study of the Emergence of a New Organizational Reality, *Accounting, Organization and*

- Society*, Vol. 16, n°8.
- Doblin S., Ardoin J. L. (1989), *du rouge au noir, ou les profits retrouvés*, Paris, Publi Union.
- Ferreira L. D., Merchant K. E. (1992), Field Research in Management Accounting and Control, *Accounting, Auditing et Accountability Journal*, n°4, p. 4
- Feldman M. S., March J. G. (1981), Information in organization as signal and symbol, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 26.
- Ferreira L.D., Merchant K. E. (1992), Field Research in Management Accounting and Control, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, n°4.
- Gold R. (1958), Roles in Sociological Field Observations, *Social Forces*, 36.
- Goold M., Campbell A. (1987), *Strategies and styles : the role of the center in diversified Corporations*, Basic Blackwell.
- Hoarau C., Teller R. (2001), *Création de valeur et management de l'entreprise*, Paris, Vuibert.
- Hofstede G. (1981), Management control of public and not-for-profit activities, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.6,n°3
- Hood C. (1995), The « New Public Management » in the 1980s : variations on a theme, *Accounting Organization and Society*, vol. 20, n°2/3.
- Hope J. et Fraser R. (2003), *Beyond Budgeting How Managers Can Break Free from the Annual Performance*, Harvard Business School Press.
- Hopwood A.G., Miller P. (ed.) (1994), *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge, Cambridge University Press.
- Horovitz J. (1978), Allemagne, Grande-Bretagne, France : trois styles de management, *Revue Française de Gestion*.
- Kaplan R. S., Johnson H. T. (1987), *Relevance Lost; The rise and fall of management accounting*, Boston, Harvard Business School Press
- Kaplan R. S., Norton D. P. (1992), The balanced scorecard - Measures that drive performance, *Harvard Business Review*, January-February. Trad : L'évaluation globale des performances, outil de motivation, *Harvard-L'expansion*, Été, 1992
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1997), *Le Tableau de Bord Prospectif*, Les Editions d'Organisation, traduction de 'The Balanced Scorecard', HBS Press, 1996.
- Katz, D., Kahn, R. (1978). *The social psychology of organizations*, New York: John Wiley & Sons
- Kuszla C. (2003), De fausses innovations pour de vrais changements ? Le cas de

- trois démarches innovantes en contrôle de gestion dans des entreprises publiques de réseau. *Comptabilité – contrôle – audit*, numéro spécial, mai.
- Kuszla C, Allèrès D., David G. (2004), Creativity and interactivity : what are the levers of control in the luxury and fashion sector ?, *27 Annual Congress of the EAA*, March-June.
- Lambert C. (2005), *La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation*, Thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Université de Paris-Dauphine.
- Macintosh N. B. (1985), *The social software of accounting and information systems*, John Wiley et sons.
- Merchant K. A. (1985), Budgeting and the Propensity to Create Budgetary Slack, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, N°2.
- Merchant K. A. (1990), The Effects of Financial Controls on Data Manipulation and Management Myopia, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, n°4.
- Meyerson D., Martin J. (1987), Cultural Change : an Integration of Three Different Views, *Journal of Management Studies*, 24:6, November.
- Miles R. E., Snow C. C. (1978), *Organizationnal strategy, structure and process*, New York, Mac Graw Hill
- Miller D. et Friesen P. H. (1982), Innovation in Conservative and Entrepreneurial Firms : Two Models of Strategic Momentum, *Strategic Management Journal*, Vol. 3, pp. 1-25.
- Miles M. B., Huberman A. M. (1991), *Analyse des données qualitatives : recueil de nouvelles méthodes*, Bruxelles, De Bock Université.
- Mintzberg H. (1979), An Emerging Strategy of Direct Research, *Administrative Science Quaterly*, Vol. 24, December.
- Moison et al. (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion*, Editions Seli Arsan, Paris.
- Nabet, David (2002), La mise en place d'indicateurs de création de valeur dans un groupe français, *Revue Comptabilité, Contrôle, Audit*, Mai.
- Neimark M., Tinker T. (1986), The Social Construction of Management Accounting Systems, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n° 4-5, p. 369-395.
- OCDE (2004), *Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE*, Paris, Publications de l'OCDE.
- Ogden S.G. (1997), Accounting for organizational performance : the construction

- of the customer in the privatized water industry, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, n°6
- Parker L. D. (2003), Financial Management Strategy in a Community Welfare Organization : A Boardroom Perspective, *Financial Accountability and Management*, Vol. 19, 4, November.
- Pettigrew A. M. (1990), Longitudinal field research on change : Theory and practice, *Organization Science*, Vol.1, N°3
- Pettigrew A. M. (1997), Le new public management conduit à un nouveau modèle hybride public-privé, *Revue Française de Gestion*, Septembre-octobre
- Ponssard J.-P., Tanguy H. (1992), Quel avenir pour le contrôle de gestion ? De Du Pont de Nemours aux pratiques à la japonaise in Bernard J.-P. et Daviet J.-P., *Culture d'entreprise et innovation*, Presses du CNRS
- Reece J. S., Cool W. R. (1978), Measuring investment center performance, *Harvard Business Review*, may-june.
- Robert J., Scapens R. (1993), Accounting systems and systems of accountability : understanding accounting practices in their organizational contexts, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10.
- Romelaer P. (2002), Innovation et contrainte de gestion, in *Les logiques de l'innovation, approche pluridisciplinaire*, sous la direction de Norbert Alter, Paris - La Découverte (Recherches).
- Segal J.-P. (1991), Peut-on vaincre les résistances au contrôle de gestion en France ?, *Revue Française de Gestion*, Janvier-Février
- Shaoul J. (1997), The power of accounting : reflecting on water privatization ?, *Accounting, Auditing et Accountability Journal*, Vol. 10, N°3
- Simon H. (1978), Rationality as process and as product of thought, *American Economic Review*, vol. 68, n°2, may
- Simon H.A., Guetzkow H., Kotmetsky G., Tyndall G. (1954), *Centralization vs decentralization in organizing the controller's department*, Scholars Book
- Simons R. (1990), The role of management control systems in creating competitive advantage : new perspectives, *Accounting Organizations and Society*, Vol. 15, N°12
- Simons R. (1991), Strategic orientation and top management attention to control systems, *Strategic Management Journal*, Vol. 12
- Simons R. (1995), *Levers of control : How managers use innovative control*

systems to drive strategic renewal, Harvard Business School Press, Boston Massachussetts.

Sloan A.P. (1963), *My years at General Motors*, New-York, DoubleDay.

Yin R. K. (1993), *Applications of case study research*, Applied Social Research Methods Series, Vol. 34, SAGE publications.

Walsham G. (1992), Management science and organizational change : framework for analysis, *OMEGA, International Journal of Management Science*, vol. 20, n°1.

Weick K. E. et Westley F. (1996), *Organizational learning : affirming an oxymoron*, in Clegg S. R., Hardy C. (Eds.), *Handbook of Organization Studies* : 440-458. London : Sage.

**Curriculum Vitae
et liste des publications**

Gilles DAVID

332 rue Lecourbe 75015 PARIS

Domicile : 33 (0) 1 56 23 18 66

Portable : 33 (0) 6 03 53 94 47

Emails : gilles.david@renault.com, gls.david@wanadoo.fr

Né le 2 août 1968

TITRES UNIVERSITAIRES

Université Paris Dauphine

01/1999 Doctorat en sciences de gestion.

Thèse réalisée sous la direction du Professeur Henri Bouquin.

Mention très honorable avec les félicitations du jury.

1993/94 Diplôme d'Etudes Approfondies (D.E.A.) Comptabilité, décision, contrôle.

Mémoire « de l'ABC aux sections homogènes »

Mention assez bien.

EXPERIENCE UNIVERSITAIRE

Université Paris Dauphine

**Depuis Maître de conférences associé
2000**

Depuis **MBA Contrôle de gestion**
2002

- Responsable du cours « Métier de contrôleur de gestion »
- Coordination de 3 intervenants

Depuis **Master Contrôle de Gestion 2^{ème} année**
2000

- Responsable du cours « Processus Stratégie, planification, Contrôle »
- Responsable du cours « Métier de contrôleur de gestion »
- Coordination de 12 intervenants

Depuis **Master 1ère année (Maîtrise de Sciences de Gestion)**
2000 Formation continue

- Responsable de l'UV « Contrôle de gestion »

2003/05 Formation initiale

- Responsable de l'UV « Plans, budget »

2000/04 **IUP Gestion du patrimoine 1^{ère} année**

- Responsable de l' « UV Comptabilité financière »

Direction de mémoires de master (plus d'une trentaine au total)

1995/99 Chargé d'enseignement

Master 1ère année (Maîtrise de Sciences de Gestion)

- Travaux dirigés UV comptabilité de gestion

Université Sorbonne III

2001/04 Chargé d'enseignement

DESS Management des métiers du Luxe, de la Mode et de l'Art

- Contrôle de gestion dans les organisations du luxe, de la mode et de l'art

Institut Français de Gestion

Depuis 2002 Formateur « Le contrôle de gestion en action »

- Session 6 « contrôle des flux financiers » (2 jours)
- Sessions 9 « management de projet » (2 jours)

EXPERIENCE EN ENTREPRISE

Renault Siège

Depuis Direction du Contrôle de le Rentabilité des Projets et des Investissements

09/ 2005 Chef de projet investissements industriels (Europe, Amérique, Asie)

Périmètre

- 3 projets de nouveaux véhicules (avec 5 véhicules dérivés) et 3 véhicules en séries.
- Processus peinture de toutes les usines de production de Renault (Europe, Corée, Turquie, Roumanie, Mercosur,...).

Missions

- Fixer et suivre les cibles technico-économiques,
- Animer le processus de planification et de budgétisation,
- Piloter des benchmarking (Hackett / équipe transverse "efficacité des services", Arcelor, Lafarge, Air Liquide,...),

- Participer aux comités de pilotage des projets,
- Préparer la décision d'investissement de la Direction Générale.
- Construire les outils de management des risques et de déclinaison des normatifs financiers du Groupe.

10/2004 – Associé BDO Marque et Gendrot
08/2005

(année sabb.)

- Conseils, audit, benchmarking et formations en stratégie, contrôle de gestion, contrôle interne et conduite du changement.

06/2002 – Direction Commerciale
09/2004

Contrôleur de gestion commercial (Europe)

Périmètre

- Réseau commercial européen, des filiales de diversification (concessions automobiles)
- Actifs circulants des filiales commerciales.

Missions

- Animer le processus plan / budget / prévisions / réalisation
- Analyser les performances des entités.

01/2000- Direction du contrôle de gestion
05/2002

Contrôleur de gestion

Missions

- Piloter le processus de reporting consolidé du groupe,
- Réaliser des audits industriels et des benchmarking (*Volkswagen, ...*).

SNCF

01/1999- Holding SNCF Participations – Direction du contrôle de gestion
12/1999
Contrôleur financier

Missions

- Introduire de nouveaux indicateurs de performances financières,
- Piloter la mise en place du progiciel de consolidation,
- Analyser les performances des filiales.

**02/1995-
12/1998** **SNCF Siège**
Contrôleur de gestion

Missions

- Assurer le reporting consolidé du bilan et des flux de trésorerie (*SAP*).
- Piloter la mise en place de nouveaux processus et outils budgétaires.
- Contrôler la partie financière du dossier de scission SNCF / RFF.
- Animer le contrôle de gestion des régions.

THESE

(*) Thèse de doctorat en sciences de gestion soutenue à l'Université Paris Dauphine le 15 janvier 1999 :

Les rôles des contrôleurs de gestion dans une entreprise en mutation. Le cas de la SNCF.

Le jury était composé de Messieurs :

Henri BOUQUIN, Professeur à l'Université Paris IX-Dauphine

Jacques RICHARD, Professeur à l'Université Paris IX-Dauphine

Jean-Louis MALO, Professeur à l'Université de Poitiers

Marc NIKITIN, Professeur à l'Université d'Orléans

Yvon PESQUEUX, Professeur à HEC

Nicolas FORMERY, Directeur du Contrôle de Gestion de la SNCF

Mention très honorable avec les félicitations du jury.

PUBLICATIONS

[les documents signalés par un (*) sont joints à ce document]

Articles dans des revues à comité de lecture

(*) Une recherche exploratoire sur les dysfonctionnements des processus de contrôle de gestion, *Gestion* 2000, 02/2007.

(*) Les indicateurs de création de valeur : quelle utilisation ?, *Revue Française de Comptabilité*, juin 2005.

(*) La mise en place d'indicateurs de création de valeur dans un groupe français, *Revue Comptabilité, Contrôle, Audit*, Mai 2002.

Contributions à des ouvrages collectifs

(*) John Dearden : une pensée orthodoxe mais critique, dans les grands auteurs en contrôle de gestion (dir : H. Bouquin), EMS (Management et Société), Collection : Grands Auteurs, 2005.

(*) Contrôle et créativité : luxe-mode-art, dans Allières, Luxe, un management atypique, Paris, Economica, 2003.

Communications à des congrès et à des workshops

A paradoxical Role of Management Controllers in a Public Company, EIASM Workshop, Public Sector in Common Europe : Trends and Fashions, Lofoten Islands, 6-8 june, 2004.

(*) Creativity and interactivity : what are the levers of control in the luxury and fashion sector?, 27 Annual Congress of the European Accounting Association, March-June 2004.

Creativity and control : a non-problem ?, 10th workshop on managerial and organizational cognition, European Institute for Advanced Studies in Management, June 2003.

(*) Le changement organisationnel à La Poste, Actes du congrès de l'Association Française de Comptabilité, Mai 1996.

Le contrôle de gestion dans une entreprise de réseau : le cas de la SNCF, Actes du congrès de l'Association Française de Comptabilité, Mai 1995.

Autres

Contrôle budgétaire : du paradoxe à la compréhension, Echanges, décembre 2004.

AFFILIATION PROFESSIONNELLE

Membre de l'Association Nationale des Directeur Financiers et de Contrôle de gestion (DFCG)