

# Contrôle de gestion et GRH :

## Transversalité des problématiques et enjeux communs

*Gérald NARO*

ERFI - Faculté de Gestion et Droit de l'Entreprise  
Université de Montpellier 1

### RÉSUMÉ

*L'objet de cette communication est de montrer que le contrôle de gestion, par de nombreux aspects de sa pratique, met en jeu des problématiques de gestion des ressources humaines, soulignant ainsi la transversalité de cette dernière. Mais au-delà de cette transversalité de la GRH, attestée par de nombreuses publications anglo-saxonnes, il apparaît que c'est de façon plus générale, la transversalité des problématiques actuelles de gestion, autour notamment de la maîtrise des performances dans les nouveaux contextes d'organisation du travail et de la production, qui invite aujourd'hui à une réflexion sur les liens de plus en plus ténus entre contrôle de gestion et GRH.*

### INTRODUCTION

De même que le contrôle de gestion et la gestion des ressources humaines sont identifiés comme deux entités séparées dans le découpage fonctionnel de l'entreprise, ces deux ensembles relèvent traditionnellement de champs académiques bien distincts dans la recherche en sciences de gestion. Pourtant des liens fondamentaux existent entre ces deux domaines révélant des problématiques étroitement interreliées. Mais c'est surtout dans le contexte actuel des nouveaux modes d'organisation de la production et du travail, à travers notamment la question de la maîtrise des performances, que se fait jour la nécessité d'une intégration croissante entre les fonctions contrôle de gestion et gestion des ressources humaines.

En réalité, l'étude des rapports entre contrôle de gestion et gestion des ressources humaines n'est pas un phénomène entièrement nouveau : si les pro-

fessionnels du contrôle de gestion reconnaissent volontiers les dimensions humaines et managériales de leur métier à travers ses aspects d'animation et de communication, les chercheurs en sciences de gestion, spécialistes du contrôle de gestion, comme de la gestion des ressources humaines, s'intéressent depuis plusieurs décennies à cette relation. Celle-ci est alors appréhendée dans deux sens bien distincts structurant chacun un ensemble de programmes de recherche :

- En premier lieu, la relation contrôle-GRH peut être abordée par l'étude du contrôle des ressources humaines : ces travaux se proposent de développer des outils de contrôle spécifiques à un type particulier de ressource : la ressource humaine. Il s'agit ici de toute l'approche de la comptabilité des ressources humaines ou du contrôle de gestion sociale, développée en France notamment par des auteurs comme E. Marques [1974], F. Rey [1978], E. Vatteville [1985], B. Martory [1990, 1992] (1).

- En second lieu, la relation peut être appréhendée sous l'angle des dimensions humaines et sociales du contrôle de gestion : ces approches s'intéressent alors aux aspects comportementaux, socio-politiques, organisationnels et managériaux du contrôle et font apparaître en perspective les apports des concepts et outils de la GRH à la problématique du contrôle de gestion.

C'est à cette deuxième approche de la relation contrôle de gestion-GRH que sera consacrée cette communication dont le but sera de montrer que le contrôle de gestion, par de nombreux aspects de sa pratique, met en jeu des problématiques de gestion des ressources humaines, soulignant ainsi la transversalité de cette dernière. Mais au-delà de cette transversalité de la GRH, attestée par de nombreuses publications anglo-saxonnes, cette communication s'attache à souligner que c'est plus globalement la transversalité des problématiques actuelles de gestion, autour notamment de la maîtrise des performances dans les nouveaux contextes d'organisation du travail et de la production, qui invite aujourd'hui à une réflexion sur les liens de plus en plus ténus entre contrôle de gestion et gestion des ressources humaines. Plusieurs interrogations sont à l'origine de cette réflexion :

D'abord, se pose la question des frontières fonctionnelles au sein de l'organisation et tout particulièrement, pour ce qui nous préoccupe, entre fonction contrôle de gestion et fonction gestion des ressources humaines : quelles sont les modalités d'intégration entre ces deux fonctions apparemment différenciées sous l'angle des outils, des représentations et orientations, voire des qualifications de leurs acteurs respectifs (des comptables et financiers d'un côté, des hommes de personnel de l'autre, si l'on caricature à l'extrême).

Ensuite, au-delà des apports réciproques entre deux champs disciplinaires, une question intéresse plus particulièrement le chercheur en gestion des ressources humaines : celle de la gestion des ressources humaines en tant que fonction partagée et de son immersion dans l'organisation. Si de nombreuses recherches sur les dimensions humaines et sociales du contrôle de gestion, apportent des éléments de réponse intéressants à cette question, elles ont tendance à limiter la dimension transversale de la GRH aux seuls aspects comportementaux et organisationnels du contrôle budgétaire. Or, l'on peut s'interroger sur la nécessité d'une véritable approche transversale, dépassant les frontières fonctionnelles, dans laquelle les problématiques de GRH et de contrôle se fondent dans la poursuite d'enjeux communs. Cette question présente un intérêt tout particulier dans le contexte actuel. Notamment, il semble que ce soit dans le domaine des nouveaux modes d'organisation de la production et du travail dans le cadre des nouveaux enjeux industriels (qualité totale, amélioration continue, gestion à flux tendus, groupes autonomes, etc.)

qu'apparaît aujourd'hui avec davantage d'acuité, une forte interdépendance entre les préoccupations de contrôle de gestion et de management des hommes autour de l'implication des acteurs dans la maîtrise des performances.

Après avoir souligné les relations fondamentales qu'entretiennent contrôle de gestion et gestion des ressources humaines à travers l'étude des dimensions humaines et sociales du contrôle de gestion telle qu'elle est abordée dans la littérature, nous centrerons notre réflexion sur l'étude des conditions dans lesquelles les problématiques de contrôle de gestion et de gestion des ressources humaines, convergent aujourd'hui vers des enjeux communs.

## I. CONTRÔLE DE GESTION ET GESTION DES RESSOURCES HUMAINES : DES LIENS FONDAMENTAUX.

Avant de s'interroger sur sa dimension humaine et sociale telle qu'elle a été abordée dans une littérature riche et abondante, notamment dans les pays anglo-saxons, il convient de rappeler les fondements organisationnels du contrôle de gestion.

### Les fondements organisationnels du contrôle de gestion

Si le contrôle de gestion apparaît bien souvent sous l'angle technique, comptable et financier, il ne faudrait pas oublier qu'à la base, sa mise en place dans les organisations répond à des préoccupations de nature structurelle et managériale : c'est parce que l'on décentralise et que l'on délègue de l'autorité que se fait jour la nécessité de contrôler ; la question du contrôle est donc consubstantielle à celle de la structuration des responsabilités de l'entreprise. Les observations d'A. Chandler [1972, 1989] concernant la structuration de Dupont ou General Motors dans les années 1920 en sont une illustration révélatrice. L'auteur montre en effet comment après avoir doté ces groupes d'une structure divisionnelle, Alfred Sloan et Donaldson Brown son contrôleur de gestion, développèrent des outils de contrôle en vue de diriger depuis le sommet stratégique, l'activité des directeurs de divisions (2). Le contrôle de gestion, à travers la standardisation des résultats joue en réalité, un rôle central dans les mécanismes de coordination des structures divisionnalisées et l'on peut considérer que c'est dans et pour ce type de configuration organisationnelle, qu'ont été créés et développés les outils classiques de contrôle (Reporting, budgets, analyse d'écart, ROI,...).

En fait, l'analyse de plusieurs définitions du contrôle de gestion révèle qu'au-delà d'une dimension technico-économique, comptable et financière,

celui-ci présente une dimension managériale et psychosociale. En effet, si en 1976 la célèbre définition d'Anthony et Dearden présentait le contrôle de gestion comme " *le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des buts organisationnels* " (R.N. Anthony, J. Dearden [1976]), une définition plus récente fait référence à " *un processus par lequel les managers influencent les autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies* " (R.N. Anthony [1988]). Cette deuxième définition, renvoie ainsi aux aspects comportementaux et organisationnels du contrôle et souligne toute sa dimension humaine et sociale.

### La dimension humaine et sociale du contrôle de gestion : une littérature riche et abondante

Plusieurs auteurs français, spécialistes du contrôle de gestion, font référence dans leurs écrits à cette dimension du contrôle de gestion : Henri Bouquin dans un chapitre fort éclairant (" *Le contrôle de gestion système d'animation ; le système d'animation, système de contrôle* "), note que si le contrôle de gestion peut être examiné en tant que système d'animation, il convient " *de reconnaître que la manière de traiter la dimension humaine et sociologique des organisations est un choix de contrôle* " (Bouquin, [1986], p. 78). L'auteur note ainsi que " *l'aspect humain est essentiel dans toute pratique du contrôle de gestion, pour trois raisons au moins* :

- il n'y a pas de contrôle sans un minimum d'adhésion des individus,
- le contrôle de gestion, parce qu'il fait appel aux notions d'objectifs et de mesure des performances, met en jeu des caractéristiques essentielles du comportement de l'homme,
- le style de contrôle, a des implications fondamentales sur la situation faite aux divers acteurs qui évoluent dans l'entreprise, à tous les niveaux hiérarchiques. " (Bouquin [1986], p. 79) "

Michel Gervais [1988], accorde un chapitre de son ouvrage sur le contrôle de gestion et la planification stratégique à la problématique du système budgétaire en tant que système d'animation. Il souligne ainsi l'influence des budgets sur la motivation et la satisfaction au travail en étudiant les relations budget-motivations à travers les modèles de motivation (Théorie des besoins humains et théorie de l'expectance). L'auteur fait également apparaître l'existence de conflits possibles entre la fonction de motivation et les autres rôles de la gestion budgétaire en apportant une réflexion intéressante sur les modes de résolution de tels conflits. Enfin, il identifie des modes d'animation possibles pour proposer une grille d'analyse permettant un choix de systèmes d'animation. Une équipe d'enseignants d'HEC (Bescos et Al. [1990]) a également publié un ouvrage développant les aspects managériaux du contrôle en insistant notamment sur

ses dimensions culturelles et organisationnelles. Plusieurs publications françaises sont d'ailleurs consacrées aux dimensions culturelles du contrôle de gestion (Chapiello [1991], [1995], Löning [1995]). Citons enfin les travaux de Nathalie Samier sur l'évaluation des performances (Samier [1995]).

Mais, si la dimension humaine du contrôle de gestion n'est pas négligée dans la littérature française sur le contrôle de gestion, et si quelques travaux récents se font jour, elle n'a pas à notre connaissance, fait l'objet d'un processus de recherche systématique comme c'est le cas dans les pays anglo-saxons où tout un courant de recherche se préoccupe de cette dimension depuis plusieurs décennies. Une revue scientifique : " *Accounting, Organizations and society* " offre en ce domaine un support d'édition particulièrement riche par la diversité et l'originalité de ses publications.

Les premiers travaux sur la question datent des années 1950-1960 et, comme beaucoup de ceux qui suivront, sont consacrés aux problèmes humains liés au contrôle budgétaire :

En 1952, Chris Argyris (Argyris [1952], [1953]) à partir d'une étude menée auprès de responsables opérationnels et fonctionnels révèle différents problèmes humains liés à la pratique budgétaire. Il souligne alors les effets négatifs de la gestion budgétaire (" *human problems with budgets* ") : détérioration des relations de travail, tensions liées à la pression budgétaire, rôle des contrôleurs budgétaires, etc. Observant dans la pratique du processus budgétaire l'existence d'une pseudo-participation, l'auteur plaide pour une véritable participation et préconise une formation en relations humaines destinée aux personnels des services de contrôle budgétaire.

En 1960, A.C. Stedry s'intéresse à l'impact des niveaux budgétaires sur la performance. A l'aide d'une méthode d'expérimentation en laboratoire utilisant des étudiants comme sujet d'observation, il montrera que les performances sont liées au niveau budgétaire, mais également à la prévision que les sujets opèrent plus ou moins explicitement, ce qu'il qualifie de niveau d'aspiration. L'une des conclusions de ce travail sera de montrer que les niveaux budgétaires doivent être déterminés en fonction de la structure individuelle de motivation des responsables contrôlés. Stedry et Kay [1964] reprennent ces recherches sur l'impact des niveaux budgétaires par une expérimentation en entreprise et parviendront à la conclusion que la performance est optimale lorsque l'individu n'a qu'une seule tâche très difficile à remplir. Cependant, des objectifs très élevés sont à utiliser avec précaution, notamment lorsqu'ils sont considérés comme trop difficiles à atteindre par l'individu.

En 1967, Geert Hofstede (Hofstede [1967], [1977]), publie une étude réalisée aux Pays-Bas entre

1964 et 1966 auprès de cinq entreprises industrielles. Reprenant le questionnement de Stedry sur les niveaux budgétaires, il montre que des budgets " serrés " renforcent la motivation des individus, cependant au-delà d'une certaine limite, des niveaux d'objectifs trop élevés agissent négativement sur la motivation. Cette limite, ainsi que la façon dont les responsables intériorisent les standards dépendent de facteurs découlant de la situation, du management et des personnalités des responsables d'un budget (Hofstede [1977], p. 105). Mais surtout, l'originalité de l'auteur sera de montrer l'influence de la participation dans le processus budgétaire et ses effets positifs sur la performance. Hofstede montrera également qu'une performance supérieure est obtenue par les supérieurs hiérarchiques qui savent introduire une atmosphère de " jeu " dans le processus d'atteinte des standards.

Enfin, parmi les travaux fondateurs sur le sujet, il convient de citer l'ouvrage d'Anthony Hopwood (Hopwood [1974]) qui apporte une synthèse très riche des recherches anglo-saxonnes menées sur les aspects comportementaux de la comptabilité et du contrôle. Reprochant aux spécialistes des disciplines comptables de ne s'être préoccupés jusqu'alors que des aspects purement techniques de la comptabilité et du contrôle et d'avoir négligé ses dimensions humaines et organisationnelles, l'auteur note que l'efficacité des procédures comptables dépend en dernière analyse de la façon dont celles-ci influencent le comportement des gens dans l'entreprise (Hopwood [1974]), p. 1). Hopwood propose alors un modèle du contrôle organisationnel mettant en jeu de façon systématique trois types de contrôles des comportements :

- Le contrôle administratif, régulant les comportements à l'aide des règles formelles et des standards.
- Le contrôle social, lié aux relations que les membres de l'entreprise entretiennent entre-eux, aux styles de management, aux valeurs partagées...
- L'autocontrôle, contrôle exercé sur soi, par référence notamment aux théories de la motivation, besoin de se réaliser, etc.

Hopwood, consacre de longs développements de son ouvrage au facteur humain dans les processus budgétaires : conflits et négociation, niveau d'objectifs et motivation, rôle de la participation...

Plus récemment, un autre ouvrage de synthèse a été publié en 1993 sur le thème des aspects comportementaux et organisationnels du contrôle de gestion, cet ouvrage apporte une synthèse plus récente de la littérature (Johnson et Gill [1993]).

Ces écrits parmi les plus marquants, seront complétés et enrichis par de très nombreuses publications (3). La plupart des thèmes abordés dans ces

publications anglo-saxonnes se situent dans le cadre du contrôle budgétaire. Certains travaux mettent en exergue les obstacles et dysfonctionnements humains liés à l'exercice de la gestion budgétaire : les problèmes de relations humaines, les jeux d'acteurs et les conflits introduits par la négociation collective qui s'instaure lors du processus budgétaire, etc. D'autres recherches, relèvent au contraire les aspects positifs des budgets notamment sur la motivation. Les chercheurs s'intéressent alors à l'impact des niveaux d'objectifs et de standards budgétaires sur les comportements ainsi qu'aux budgets en tant que vecteurs de la satisfaction des besoins d'accomplissement, etc. D'autres recherches enfin, s'intéressent à l'influence de la participation dans le processus budgétaire sur la performance ou la satisfaction travail.

De nombreuses études se sont consacrées plus spécifiquement au rôle de la participation dans la gestion budgétaire. Il s'agissait en fait pour les chercheurs d'étudier quels sont ses effets sur la performance comme sur la satisfaction au travail des responsables de budget. Déjà en 1948, une étude menée dans une usine de pyjama par Coch et French [1948] concluait qu'une plus grande participation permettait d'améliorer le rendement et de réduire le turnover. L'influence de la participation sur les performances comme sur les relations humaines et la satisfaction au travail, constituera un sujet d'études particulièrement débattu dans les théories du management comme en psychologie sociale. Avec le développement de la pratique budgétaire dans les organisations américaines, la problématique de la participation aux processus budgétaires apparaîtra très rapidement comme un sujet de recherche particulièrement pertinent.

En fait, l'étude des dimensions humaines et sociales du contrôle de gestion peut être appréhendée sous divers angles d'approche, faisant apparaître des problématiques de gestion des ressources humaines (figure 1) :

- Sous l'angle de l'individu, à travers l'étude des comportements et attitudes face au contrôle de gestion : les travaux anglo-saxons précédemment cités s'inscrivent dans cette perspective de recherche ;

- Sous l'angle des relations de groupes au sein de l'organisation, il s'agit ici d'étudier les dimensions socio-politiques du contrôle, à travers les relations conflictuelles et les jeux de pouvoir qui interviennent dans l'exercice de la négociation collective qui s'instaure autour de la gestion budgétaire. Il est bon de rappeler ici qu'au-delà de leurs aspects purement techniques, des questions aussi cruciales que la définition de clés de répartition de charges, de choix d'unités d'oeuvre ou les politiques de prix de cession internes, présentent une dimension socio-politique trop souvent éludée dans les manuels de contrôle de gestion.

- Sous l'angle de l'organisation, plusieurs travaux s'intéressent ainsi aux dimensions structurelles et culturelles du contrôle. Les recherches sur la contingence des systèmes de contrôle (Bruns et Waterhouse [1975], Otley [1980], Otley et Berry [1980], Kalika [1989],...) s'inscrivent dans cette problématique, de même que les travaux sur le contrôle organisationnel (4).

- Sous l'angle sociétal enfin, à travers l'étude des différences culturelles dans les conceptions et la pratique du contrôle entre pays de nationalités différentes.

En définitive, ces recherches attestent bien de l'existence de problématiques de gestion des ressources humaines dans la pratique du contrôle de gestion. En cela, elles attirent notre attention sur le caractère transversal de la GRH : celle-ci loin d'être réductible à la fonction Ressources Humaines, voit ses activités partagées au sein de l'organisation. Ce partage se réalise tout particulièrement avec la fonction de contrôle de gestion qui de par son influence sur le comportement des individus et les relations sociales, participe également au système d'animation de l'organisation. Cependant, même si l'on peut en effet conclure à la lumière de ces travaux, à l'existence de relations étroites entre contrôle et GRH, et d'une certaine manière, relever en cela une relative transversalité de cette dernière, le découpage fonctionnel demeure toujours présent dans ces approches qui demeurent limitées au cadre dans lequel elles ont été réalisées. L'on peut dès lors se demander si les contextes organisationnels et productifs actuels, n'appellent pas à plus de transversalité dans les fonctions de l'entreprise, notamment autour des enjeux de la maîtrise des performances dans le cadre de nouvelles formes de contrôle de gestion centrées davantage sur l'autocontrôle et l'implication des acteurs.

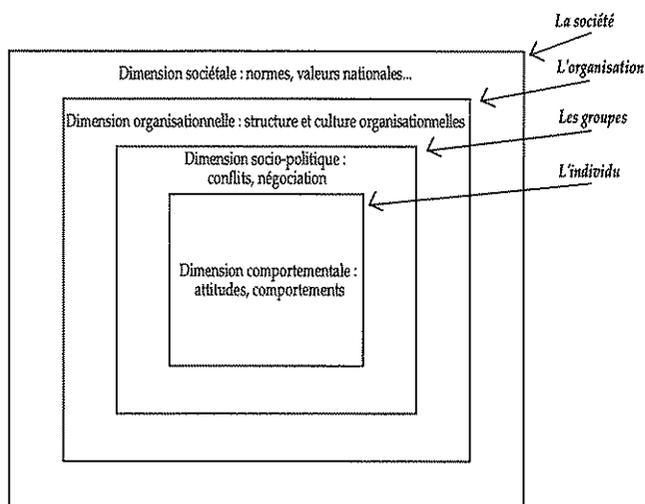
## II. AU-DELA DES FRONTIÈRES FONCTIONNELLES : LA POURSUITE D'ENJEUX COMMUNS

L'étude des dimensions humaines et sociales du contrôle de gestion telle qu'elle est abordée dans les recherches anglo-saxonnes, même si elle témoigne d'un relatif partage des activités de GRH, ne va pas au-delà des barrières fonctionnelles de l'entreprise, cela tient sans doute aux modèles d'organisation et de contrôle qui sous-tendent ces travaux. En revanche, les enjeux actuels de la maîtrise des performances, et leurs implications en termes d'organisation de la production et du travail, font appel à une nouvelle conception du contrôle de gestion dans laquelle les acteurs jouent un rôle central, notamment à travers des pratiques d'autocontrôle et d'amélioration continue. Les problématiques de GRH et de contrôle de gestion sont ainsi intimement liées autour d'une quête permanente d'amélioration des performances. Les frontières entre les deux fonctions, sur les lieux même de la production, dans des unités de plus en plus autonomes, deviennent de plus en plus floues et n'ont guère de sens. Dans ce contexte la division fonctionnelle classique de l'entreprise s'effacerait au profit d'une conception transversale des problématiques de gestion, dans laquelle les distinctions traditionnelles entre GRH, contrôle de gestion, gestion de production, gestion de la qualité s'estomperaient, tout cela relevant d'une seule et même problématique : la maîtrise des performances.

### Les limites des recherches anglo-saxonnes sur les dimensions humaines et sociales du contrôle de gestion

Malgré l'intérêt des recherches anglo-saxonnes sur les dimensions humaines et sociales du contrôle de gestion, force est de constater que ces travaux demeurent limités au cadre dans lequel ils ont été élaborés : celui de la gestion budgétaire dans la grande entreprise nord-américaine, avec la direction par objectif comme modèle de management sous-jacent. Ces recherches restent donc fortement empreintes d'une culture anglo-saxonne, fondée sur une logique contractuelle (d'Iribarne [1989], p. 131, Löning [1995], p. 92). Mais au-delà de la relativité culturelle de ces travaux, une autre limite tiendrait dans la nature même du modèle de contrôle qui sous-tend ces recherches. Comme l'ont montré plusieurs auteurs (Hofstede [1978], Dermer et Lucas [1986], Mévellec [1990],...) celui-ci repose sur le paradigme cybernétique. Le contrôle de gestion est alors représenté à travers un mécanisme de régulation cybernétique : des objectifs sont fixés, une évaluation est faite à partir d'une comparaison objectifs-résultats, si des écarts sont identifiés, un processus correctif est mis en oeuvre... Hofstede [1978], relève ainsi entre 1900 et 1972, près de 100 ouvrages et articles reflétant entière-

Fig. 1  
la dimension humaine et sociale du contrôle de gestion



ment cette conception cybernétique du contrôle (Hofstede [1978], p. 451). Par ailleurs, une telle représentation, ignore les stratégies et jeux d'acteurs, si importants dans le contrôle de gestion : " *Le modèle sous-jacent à l'analogie cybernétique est un modèle qui ignore la dimension stratégique, c'est-à-dire irréductiblement imprévisible, du comportement humain, dimension qui rend impossible tout mécanisme de régulation fondé sur une commande directe du phénomène régulé, ici le comportement humain* " (Crozier et Friedberg [1977], p. 245-246). L'une des principales critiques que l'on peut faire à cette vision du contrôle, c'est qu'elle repose sur une approche mécaniste de l'organisation dans laquelle, les comportements humains sont prédéterminés, où les hommes sont considérés comme des choses (Hofstede [1978], p. 460). Pour reprendre, l'image d'un auteur canadien, l'organisation est représentée sous l'angle de la métaphore de la machine (Morgan [1989]).

Cette vision fortement réductrice du contrôle de gestion traduite dans la gestion budgétaire, néglige donc la capacité des acteurs à s'impliquer de façon libre et créatrice dans le processus productif et la recherche de performances. Mais également, fondée sur la division en centres de responsabilité elle repose sur la division des activités et la spécialisation fonctionnelle. Une nouvelle vision du contrôle, dans laquelle les acteurs sont au coeur du processus, est en émergence aujourd'hui dans laquelle la transversalité trouve un terrain d'application privilégié.

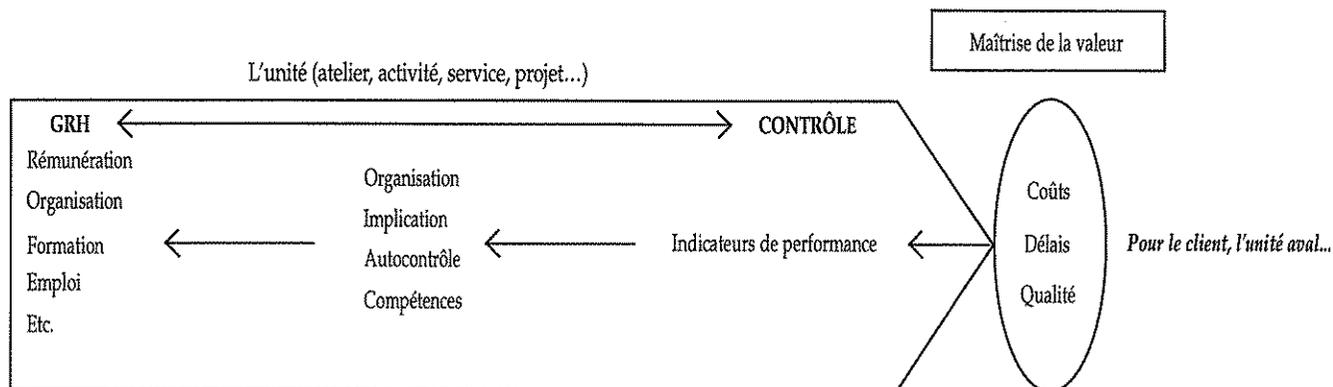
### Vers de nouvelles approches du contrôle de gestion centrées sur l'implication des acteurs dans la maîtrise des performances

Plusieurs publications remettent en question le paradigme cybernétique, comme modèle sous-jacent du contrôle, et engagent une réflexion sur son dépassement (Hofstede [1978], Dermer et Lucas [1986], Chua, Lowe et Puxty [1989], Mévellec [1990]...). Ces approches s'orientent vers une vision moins mécaniste du contrôle, davantage fondée sur les mécanismes de l'apprentissage organisationnel, dans laquelle les acteurs jouent un rôle central. Au modèle de l'organisation mécaniste, se substitue celui de l'organisation apprenante (Pedler, Boydell et Burgoyne [1988], Hayes, Wheelwright et Clark [1988],...) plus adapté à un contexte changeant et complexe. Dans un tel contexte où l'autocontrôle devient un élément essentiel du fonctionnement de l'organisation, contrôle de gestion et gestion des ressources humaines s'inscrivent dans des problématiques communes. C'est bien ce que suggèrent les travaux de Ph. Zarifian sur les formes d'organisation qualifiante dans lesquelles, des groupes de travailleurs autonomes, autocontrôlent leur activité à partir d'indicateurs de performances de type coût-délai-qualité (Zarifian [1994]).

C'est donc dans ces nouveaux modes d'organisation de la production et du travail que se pose avec d'autant plus d'acuité le problème de la participation des acteurs au contrôle de leurs performances. Il y a là une voie de recherche à explorer : comment, par exemple impliquer des groupes d'opérateurs dans la maîtrise de la valeur de leur unité (qu'il s'agisse d'un atelier, d'une activité, d'un service, etc.), cette valeur étant appréciée en termes d'utilité (pour le client, l'unité aval qui utilise les produits ou les services). Comment organiser la recherche d'amélioration continue, fondée sur un apprentissage collectif ? Quels sont dès lors les vecteurs de la motivation, ou plus encore de l'implication ?

Cela permet d'amorcer une approche novatrice de la participation : loin de porter uniquement sur des objectifs négociés au niveau d'un chef de centre de responsabilité, c'est une véritable participation qui peut s'instaurer dans le processus de maîtrise de la valeur : participation des groupes d'opérateurs dans la réflexion sur la nature et le niveau de besoin satisfait par leur unité et réflexion, en collaboration avec des groupes d'opérateurs d'unités aval, ou avec le client, sur des indicateurs de performance pertinents pour ces derniers et participation avec le contrôleur de gestion à la mise au point d'instruments de mesure des performances et à la conception de tableaux de bord, avec auto-évaluation des résultats. Le contrôleur de gestion, de surveillant-vérificateur devient ici un animateur, dont la pédagogie et la communication deviennent les qualités primordiales. L'apport de la gestion des ressources humaines apparaît dès lors comme fondamental dans une telle démarche de contrôle de gestion : comment organiser les équipes, comment les responsabiliser et les motiver en vue de leur appropriation de la maîtrise de la performance, quels systèmes de récompenses mettre en place, quelles compétences leur faut-il acquérir, par quels types de formation, etc... Autant de questions qui montrent bien les liens étroits qui réunissent aujourd'hui contrôle de gestion et gestion des ressources humaines autour d'enjeux communs, comme la maîtrise des coûts, des délais et de la qualité. Les approches nouvelles du contrôle de gestion en termes de management par activités ou par projet, fondées sur des démarches transfonctionnelles, rompant avec les découpages fonctionnels ou en centres de responsabilité, pour ce centrer sur les processus, offrent une illustration privilégiée de cette très forte intégration des problématiques de contrôle et de GRH autour de la maîtrise de la valeur. C'est donc bien cette problématique de la maîtrise des performances qui invite aujourd'hui à des approches transversales et à une très forte intégration des pratiques de contrôle et de gestion des ressources humaines. Le schéma ci-dessous illustre ces relations :

Fig. 2 : GRH et contrôle de gestion face à la maîtrise des performances



En dernière analyse, pour reprendre les images organisationnelles de G. Morgan [1989], à la vision de l'organisation vue sous l'angle de la métaphore de la machine, c'est l'image du cerveau qui semblerait plus appropriée pour décrire ce nouveau contexte. C'est en effet, dans une conception de l'organisation fondée sur les mécanismes de l'apprentissage et une vision holographique où tous les éléments constitutifs de l'organisation globale (contrôle, GRH, gestion de production, qualité totale,...), se retrouveraient aux niveaux les plus décentralisés (atelier, activité, service,...), que la gestion des ressources humaines et le contrôle de gestion s'inscriraient dans des logiques transversales. En définitive, bien plus que la transversalité des fonctions GRH ou contrôle de gestion, c'est plus fondamentalement la transversalité des problématiques de gestion induites par le nouveau cadre organisationnel et productif qui est en jeu dans ce contexte, parce qu'elles font appel à des dimensions multiples du management qui vont bien au-delà du découpage fonctionnel classique, et apparaissent bien plutôt comme transfonctionnelles.

## BIBLIOGRAPHIE

- Anthony R.N. (1988), La fonction contrôle de gestion, Publi-Union, Paris. Traduit de l'anglais, The management control function, The Harvard Business School Press, Boston, 1988.
- Anthony R.N., Dearden J. (1976), Management control systems, Homewood
- Argyris C. (1952), The impact of budgets on people, Controllershship foundation.
- Argyris C. (1953), Human problems with budgets, Harvard Business Review, 1, pp. 97-110.
- Bescos et Al. (1990), Contrôle de gestion et management, Ed. Montchrestien, Paris.
- Bouquin H. (1986), Le contrôle de gestion, Presses Universitaires de France, Paris.
- Bouquin H. (1994), Les fondements du contrôle de gestion, Ed. Que Sais-je ? Paris, Presses Universitaires de France.
- Bouquin H. (1995), 25 ans de contrôle de gestion. De la maturité aux doutes, in Paris-Dauphine, 25 ans de Sciences d'organisation, Edité par C. Le Pen, Masson, Paris, pp. 73-89.
- Bruns W.J., Waterhouse J.H. (1975), Budgetary control and organization structure, Journal of Accounting Research, Autumn, 1975, pp. 177-203.
- Coch L, French J.R.P. (1948), Overcoming resistance to change, Human Relations, August, pp. 512-532.
- Chapiello E. (1991), Résistances culturelles à la rationalisation économique d'une entreprise de production audiovisuelle, Actes du congrès de l'AFC, Jouy en Josas, mai 1991.
- Chapiello E. (1995), Les typologies de modes de contrôle des activités des entreprises : une revue de la littérature, Actes du congrès de l'AFC, Montpellier, 1995.
- Crozier M., Friedberg E. (1977), L'acteur et le système, Paris, Ed. du Seuil.
- Dermer J.D., Lucas R.G (1986), The illusion of managerial control, Accounting, Organizations and Society, vol. 11, n° 6, pp. 471-482.
- Hayes R.H., Wheelwright S.C., Clark K. (1988), Dynamic manufacturing : creating the learning organization, The Free Press, New York.
- Gervais M. (1988), Contrôle de gestion et planification de l'entreprise, Ed. Economica, Paris.
- Hofstede G. (1967), (1977), The game of budget control, Royal van Gorcum Ltd, 1967 ; Traduction française : Contrôle budgétaire, les règles du jeu, Editions Hommes et Techniques, Suresnes, 1977.
- Hofstede G. (1978), The poverty of management control philosophy, Academy of Management Review, July, pp. 451-461.
- Igalens J. (1995), Comptabilité et Gestion des Ressources Humaines : un exemple de confusion des genres, Actes du colloque AFC/AGRH, Toulouse, 12 mai 1995.
- D'Iribarne Ph. (1989), La logique de l'honneur, Ed. Seuil, Paris.

Kalika M. (1989), Contrôle et structure organisationnelle, Actes du congrès de l'AFC.

Löning H. (1995), A la recherche d'une culture européenne en comptabilité et contrôle de gestion, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 1, vol. 1, mars, pp. 81-97.

Marques E. (1974), La comptabilité des ressources humaines, Ed. Hommes et Techniques, Paris.

Martory B. (1990), Contrôle de gestion sociale, Ed. Vuibert, Paris.

Martory B. (1992), Les tableaux de bord sociaux, Ed. Liaisons, Paris.

Mevellec P. (1990), Outils de gestion. La performance retrouvée, Ed. Comptables Malesherbes, Paris.

Morgan G. (1989), Images de l'organisation, Presses de l'Université de Laval, Ed. Eska, Laval, Traduit de l'anglais : Images of Organizations, Sage Publications, Inc., Beverly Hills, Californie, 1986.

Naro G. (1995)], Les apports de la gestion des ressources humaines au contrôle de gestion : une revue de la littérature anglo-saxonne. Actes du colloque AFC/AGRH, comptabilité et gestion des ressources humaines, Toulouse, 12 mai 1995.

Otley D.T., Berry A.J. (1980), Control, Organisation and Accounting, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 2, pp. 231-244.

Otley D.T. (1980), The contingency theory of management accounting : achievement and prognosis, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 4, pp. 413-428.

Pedler M., Boydel T., Burgoyne J. (1988), The learning company : a strategy for sustainable development, Mc Graw Hill, London.

Puxty T., Lowe T., Wai Fong Chua (1989), Critical perspectives in management control, Mc Millan Press, London.

Rey F. (1978), Introduction à la comptabilité sociale, *Entreprise Moderne* d'Édition, Paris.

Samier N. (1995), Organisation du contrôle social depuis le XIIIe Siècle : Eléments de réflexion, Actes du congrès de l'AFC, Montpellier, mai 1995.

Stedry A.C. (1960), Budget control and cost behavior, Englewood Cliffs N.J., Prentice Hall, Inc.

Stedry A.C., Kay E. (1964), The effects of goal difficulty on performance, Publication BRS-19, by behavioral Research Service, General Electric Company, Crotonville, N.Y. (cité par Hofstède (1967)).

Vatteville E. (1985), Mesure des ressources humaines, Ed. Economica, Paris.

Zarifian Ph. (1995), Coopération, compétence et système de gestion dans l'industrie : à la recherche de cohérence, Actes du congrès de l'AGRH, Montpellier, novembre 1995.

## NOTES

- 1 Voir sur la question, J. Igalens [1995].
- 2 Voir également : H. Bouquin [1994].
- 3 Pour une revue plus détaillée de cette littérature, voir : G. Naro [1995].
- 4 Pour une revue de la littérature, se référer à : E. Chapiello [1995].