

REGARDS CROISÉS SUR LES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION ET LES PRATIQUES QUALITÉ : UNE ÉTUDE EXPLORATOIRE

Mouhamed EL BACHIR WADE

Laboratoire Finance-Organisation-
Comptabilité-Contrôle-Stratégie
Université Cheikh Anta Diop
de Dakar
(Sénégal)

Ousmane TANOR DIENG

Laboratoire Finance-Organisation-
Comptabilité-Contrôle-Stratégie
Université Cheikh Anta Diop
de Dakar
(Sénégal)

RÉSUMÉ :

Dans cette réflexion nous interrogeons les niveaux de recouplement possibles entre ce que fait le contrôle de gestion et ce que fait le responsable qualité en rapport avec les missions qui lui sont assignées au sein de l'organisation. Le « workflow » pour traiter le questionnement décliné en conséquence démarre par un examen de la littérature sur le contrôle de gestion. L'exercice ainsi déroulé a permis de revenir sur le concept de contrôle de gestion, ses dimensions et mis le doigt sur les autres approches qui empiètent sur son périmètre ou à tout le moins s'intéressent aux variables étudiées en contrôle de gestion. A partir de ce cadrage théorique nous avons esquissé une proposition de recherche mise à l'épreuve du terrain à partir d'une méthodologie basée sur l'approche par les cas. Les résultats montrent des intersections entre ce que fait le responsable qualité des organisations étudiées et les pratiques associées au contrôle de gestion. Ces recouplements sont notables tant au niveau macro qu'au niveau micro des pratiques de contrôle de gestion

Mots clés : Contrôle de gestion, Responsable qualité, Pratique de contrôle de gestion, Démarche qualité.

INTRODUCTION

La fonction contrôle de gestion a fait l'objet, ces dernières décennies, d'une documentation scientifique abondante. Nombre de travaux ont essayé de décrire la fonction et à préciser les conditions dans lesquelles elle s'exerce ainsi que ses impacts. La théorie de la contingence a inspiré de nombreuses problématiques dans ce sens. Il s'agit de questionnements au travers desquels les auteurs examinent l'influence de changements dans l'environnement (interne et externe) de l'entreprise sur la fonction contrôle de gestion. Les années 1980 constituent un tournant à ce propos puisque marquées par de vives remises en cause de la fonction à travers ses outils (Chassang (1987) ; Johnson et Kaplan (1987) ; Brimson (1988) etc.). Dans les décennies qui ont suivi, l'intérêt des auteurs de cerner les types de pratiques en contrôle de gestion n'a rien perdu de sa teneur. Au rang des tentatives, les contributions de Sangster (1996) et de Bormann et al.

(2005) font encore date. Le premier a montré que malgré l'utilisation par les organisations de systèmes experts à des fins de contrôle : les contrôleurs n'avaient pas encore adopté ces systèmes encore moins ne les utilisaient ; la diffusion de la technologie auprès d'eux était encore timide. Bormann et al (op.cit.) ont montré que l'exercice du contrôle de gestion n'avait pas significativement évolué dans le cas d'entreprises ayant intégré un ERP. Dans la foulée des recherches qui ont étudié l'influence de changement dans l'environnement de gestion sur l'activité des contrôleurs de gestion, il y'a également les travaux de Meyssonier et Pourtier (2006), de Meyssonier et Mevellec¹ qui ont respectivement examiné :

- la conséquence des ERP sur le rôle de collecte et de mise en forme de l'information par les contrôleurs ;
- l'impact de l'« ubérisation » de l'économie sur le devenir de la fonction.

Si d'aucuns sont optimistes par rapport à ce devenir (Kaplan (1995) ; Siegel (1999) ; Siegel et Sorensen (1999) ; Grandlund et Malmi (2002)) car considérant que les technologies du numérique améliorent la performance du contrôleur de gestion qui se verra moins « technicien » et plus « conseiller », d'autres ont manifesté un sentiment tout autre. Cooper (1996) n'a pas manqué d'attirer l'attention que les effectifs de contrôleur de gestion vont diminuer face aux technologies de l'information. Une préoccupation confirmée par Davis et Albright (2000). Ces derniers ont mis en évidence l'impact négatif des ERP qui se sont traduits dans les entreprises par une diminution des effectifs de contrôleur de gestion. Est-ce parce que les ERP permettent de se passer des contrôleurs de gestion ? Telle est la question subséquente des constats faits par ces auteurs. L'on sait, en rapport avec cette même question, que les contributions empiriques d'auteurs sous formes d'articles ont confirmé que les pratiques de contrôles de gestion peuvent exister sans qu'un contrôleur ou la fonction ne soit présente, ça peut être le cas en particulier dans les PME (Nobre, 2001). Le contrôle de gestion n'est pas alors l'apanage des contrôleurs comme semble le faire comprendre Pagès (2006) lorsqu'elle soutient que : « Le contrôle de gestion n'est pas ce que fait le contrôleur de gestion, mais l'acte quotidien réalisé par les responsables opérationnels pour s'assurer de la performance d'une organisation ». Dans le même ordre de pensées, Bouquin (2001) précise que le contrôle de gestion peut se dérouler sans contrôleur. Avant lui, des auteurs comme Ardoin et Jordan² ont défendu cette idée. La question de Lambert (2005) qui, en examinant le contrôle de gestion dans le contexte Français, finit par se demander : « Est-ce un doublon de la direction générale ? » en dit long sur la proximité pouvant exister entre le contrôle de gestion et ce que peuvent faire d'autres niveaux hiérarchiques dans l'entreprise. Dans des travaux plus récents, Cappelletti (2008, p.9) n'a pas manqué de souligner que des auteurs ont fait

¹ « Contrôle de gestion et nouvelles formes productives : perspectives française », Article de Meyssonier et Mevellec présenté lors de la 1ère journée d'étude africaine en comptabilité et contrôle, Décembre 2016, Dakar/Sénégal

² Au sens de Ardoin et Jordan (1979, p.101) : « le contrôle de gestion n'est pas une sorte de système technocratique qui serait la chose du contrôleur, et qu'il serait le seul à utiliser. »

l'écho « de pratiques de contrôle de gestion développées par et intégrées à la fonction commerciale ». En rapport avec la fonction qualité (qui retiendra l'attention dans la suite de ce papier), Loning et al. (2008) admettent une certaine proximité entre les pratiques intégrées par cette fonction et la démarche du contrôle de gestion. Cette dernière remarque couplée avec l'affirmation presque « prémonitoire » de Meyssonier (1999) selon qui le domaine de la qualité est un champ d'avenir pour l'application du contrôle de gestion a entretenu chez nous l'idée de documenter les pratiques des organisations orientées qualité. En centrant l'attention particulièrement sur ce que fait le responsable qualité dans ces types d'organisation, nous tentons de répondre à la question : **dans quelle mesure les pratiques associées au contrôle de gestion s'observent telles dans les pratiques qualités des organisations ?** Formulée autrement : **Y'a-t-il des recoupements entre ce que fait le responsable qualité et ce que fait le contrôle de gestion et jusqu'où?**

La question déclinée est traitée dans le contexte spécifique du Sénégal. Ce dernier est géographiquement situé en Afrique de l'ouest qui reste marquée, ces dernières années³, par des initiatives sous formes de programmes qualité⁴ appuyés par des partenaires comme l'Union Européenne.

Il est utile de noter que dans cette réflexion, nous avons préféré l'expression « pratiques associées au contrôle de gestion » (expression consacrée dans la question ci-dessus) à celle de « pratiques de contrôleur de gestion ». Nous rejoignons ainsi Bouquin et Pesqueux (1999) qui précisent que ce que font les contrôleurs ne recouvre qu'une partie du contrôle de gestion. Dans le même ordre d'idées, Berland et Simon (2010, p.1) précisent que le contrôle de gestion ne saurait se limiter à ce que fait le contrôleur « au risque d'en présenter une vision ... qui ne permet pas d'en saisir la richesse et le potentiel ».

Le plan de présentation suivi dans cet article comprend trois parties principales. Nous revenons d'abord sur les acceptations du contrôle de gestion pour en esquisser les contours et ses implications. Dans la foulée, l'analyse s'arrêtera sur les rapports pouvant être établis entre démarche qualité et contrôle de gestion. Par la suite nous clarifions la démarche méthodologique de la recherche. Les résultats tirés des données collectées sont présentés en dernier lieu.

I. LE CONTRÔLE DE GESTION : QUELLE (S) APPRÉHENSION (S) ?

La littérature est riche de contributions d'auteurs qui ont approché le contrôle de gestion pour en tracer les contours. A propos, l'héritage de la réflexion conceptuelle est assez éclairant quant aux dimensions sur lesquelles insistent les uns et les autres pour cerner ce concept.

D'aucuns ont appréhendé le contrôle de gestion en insistant sur sa dimension technique et sa portée utilitaire. L'approche de Anthony (1965), l'un des pionniers à s'essayer à l'exercice, rentre dans ce cadre. Le contrôle de

³ Après une première phase qui a tenu sur cinq ans (de 2001 à 2005), la seconde phase du programme qualité Afrique de l'Ouest fut lancée en 2007.

⁴ Ces programmes visent, entre autres, l'adoption d'une politique régionale de la qualité, la mise en place d'un schéma régional d'infrastructure qualité, l'accréditation de laboratoires d'essais/étalonnage selon les normes ISO/IEC 17025 et ISO 15189

gestion est d'abord pensé par l'auteur⁵ comme le processus qui rassure les managers à la fois de l'obtention économique des ressources et de leur utilisation optimale. La quête de l'optimalité dans l'emploi des ressources (notamment financière) de l'organisation a largement été mise en avant par les définitions qui ont suivi. Sous cette perspective, le contrôle de gestion reste le « gardien » de la « cohérence économique globale entre objectifs, moyens et résultats » Grenier (1990). Les techniques d'optimisation, d'analyse de la rentabilité, de maîtrise des coûts constituent à cette fin l'une des principales boîtes à clé. Au gré de la place accordée aux acteurs dans les nouvelles structures organisationnelles (Alazard et Sépari, 1998) et des enseignements de l'école des ressources humaines (Boisselier, 2005), de nouvelles acceptions qui reconsidèrent le facteur humain ont imprimé la pensée en contrôle de gestion. Celui-ci est alors perçu comme un ensemble de systèmes d'information (Wade, 2003) mis en place pour orienter le comportement des employés et des managers au service de la performance (Boisselier, op.cit.). Les mécanismes d'incitation deviennent alors un levier d'« instrumentation des comportements » pour le contrôle de gestion. Ce qui en fait un rouage de la régulation interne dans l'entreprise destiné à mettre sous tension les ressources humaines, rendre cohérentes leurs activités avec l'objectif commun (Burlaud, 1998). Trois raisons (03) président à cette évolution dans l'appréhension du contrôle de gestion selon Merchant (1998) :

- les individus peuvent méconnaître ce qui est attendu d'eux avec précision (1) ;
- ils peuvent être motivés à prendre des décisions contraires à celles que l'organisme souhaiterait (2) ;
- ils peuvent ne pas avoir les connaissances et compétences requises pour prendre les bonnes décisions (3).

Comme le suggèrent Bouquin et Pesqueux (1999), il convient, pour cerner le contrôle de gestion dans toute son étendue, non pas d'opposer les acceptions attachées à la dimension comportementale et celles orientées techniques mais plutôt les mettre « en entrelacs ». Cette perspective s'accorde avec les préconisations de Burlaud et Teller (2004). Ces derniers soutiennent qu'il convient d'ouvrir le concept aux spécificités des organisations publiques, de services, des organisations à but non lucratif qui n'ont pas forcément les mêmes préoccupations que l'industrie. Dans cet ordre de pensée, une bonne façon d'approcher le concept consiste à l'examiner suivant un angle de vue circulaire. D'où l'encadré ci-dessous, au travers duquel, il est tenté de balayer le concept dans ses différents aspects.

⁵ Anthony a proposé une nouvelle définition en 1988. Dans cette dernière il introduit deux nouvelles variables pour améliorer sa définition de 1965 à savoir : l'intérêt de contrôler les comportements des responsables à qui des ressources sont allouées d'une part, et, d'autre part, la diligence qu'il convient de faire montre pour gagner la bataille de la mise en œuvre réussie de la stratégie.

Encadré 1 : acception élargie sur le contrôle de gestion

*Le contrôle de gestion est un système de pilotage qui **met sous tension l'organisation en orientant les comportements**, encourageant l'initiative par la **délégation de responsabilité** et la mise en confiance, favorisant la convergence des buts. Il contribue à la maîtrise de l'organisation en mobilisant pour le compte des managers et des acteurs **les outils pertinents permettant d'améliorer la qualité de leur choix en matière de décision**. Ces outils destinés à éveiller la vigilance sur les éléments de performance (une performance aux réalités contingentes) peuvent inclure **des instruments classiques (d'analyse des coûts par exemple)** mais également des méta-instruments (qui impriment les conduites) telles : **la culture d'entreprise, les normes** auxquelles s'identifient les membres de l'organisation.*

II. IMPLICATION (S) D'UNE TELLE ACCEPTION DU CONTRÔLE DE GESTION SUR « SA PRATIQUE » DANS L'ORGANISATION

La conception déclinée ci-avant (cf. encadré) appelle des questions sur le périmètre du contrôle de gestion. Par exemple, **quels sont les contours de ce périmètre ? N'y a-t-il pas au sein de l'organisation d'autres fonctions d'appui au management qui lui dispute ce périmètre ?** Ces questions sont légitimes en ce sens que, lorsqu'on y regarde de plus près, ce n'est pas le contrôle de gestion qui a l'apanage (ou la main mise) sur les variables à travers lesquelles il est caractérisé dans l'encadré précédent. Pour le démontrer, examinons un par un les idées soulignées dans l'encadré. Commençons par l'objectif prêté au contrôle de gestion qui est de **mettre sous tension les ressources humaines**. Cet objectif intéresse d'autres champs disciplinaires au premier rang desquels se situe la gestion des ressources humaines (GRH) (Langevin et Naro, 2011). C'est particulièrement vrai lorsque l'organisation est de type « projet ». Ce type d'organisation soumis aux contraintes du temps pour devoir affronter en quelques mois les scénarii qu'une entreprise vit en plusieurs décennies : naissance, structuration, croissance, dispersion (Garel, Giard et Midler, 2001), voit la GRH doublement interpellé aux questions d'animation, de mobilisation des compétences donc de mise sous tension des acteurs. Sur ce point, Martory (2015, p.7) fait remarquer que dans un environnement nouveau, la GRH participe comme le contrôle de gestion « à la mobilisation des hommes pour l'amélioration des performances »

En rapport avec la **délégation de responsabilité** (cf. encadré ci-avant), le contrôle de gestion cherche à établir (par l'organisation en centre (s) de responsabilité (s)) l'opération entre les objectifs de long terme en actions concrètes à court terme. Là-dessus, autant les principes relatifs au centre de responsabilité tels qu'enseignés dans les ouvrages de contrôle de gestion sont séduisants, autant son déploiement peut se traduire par des pratiques ou des choix multiformes (Demeestère, 2001)

Tableau 1 : un modèle ou des modèles de centres de responsabilité (CR) ?

Éléments	Modalité d'application
« la délégation d'autorité »	La délégation de pouvoir ou d'autorité (consubstantielle à l'existence d'un CR) est plastique en réalité. Elle peut être étroite ou large, les dirigeants sont impliqués de façon plus ou moins active, selon les cas. Des cercles vicieux peuvent apparaître : plus les résultats sont « mauvais », plus le patron s'implique dans la gestion de son collaborateur, donc ne respecte plus sa sphère d'action propre et renforce la dynamique d'échec.
« définition de la responsabilité »	Les responsabilités peuvent être finement individualisées ou à contrario exercées de façon collective à l'échelle des équipes. Selon les contextes, on peut être amené à établir une plus ou moins grande dissociation entre performance de l'unité et performance du responsable (compte tenu, par exemple, du fait qu'il est souvent tentant d'aller diriger une « bonne » unité, plutôt que de se retrouver à la tête d'une « mauvaise »).

Source : Demeestère (2001)

Outre les éléments évoqués ci-dessus, il y'a que la démarche du contrôle de gestion basée sur les **centres de responsabilité** passe outre les interactions entre les différentes parties de l'organisation (Alcouffe et Avenier, 2007). Ce qui dessaisit la fonction de la gestion des processus transverses au profit d'autres approches qui se revendiquent par exemple du management de la qualité (Bouquin et Fiol, 2006). Lorsque, à la faveur d'un contexte d'hyper compétition où qualité va avec maîtrise des process (Jolivet, 2011), la logique de processus s'impose devant celle du découpage en centre de responsabilités, la question : quelle légitimité le contrôle de gestion peut-il se prévaloir ? Comme se l'est demandé Bollecker (2009), n'a finalement rien de provocatrice. D'autant plus que des approches telles ABC-ABM font entrer le contrôle de gestion en concurrence avec des « fonctions » qui utilisent les concepts d'activités et de processus.

La question précédente vaut également lorsqu'on examine le contrôle de gestion à l'aune de ses **outils**, autre variable saillante de l'acception ci-avant déclinée sur le contrôle de gestion (cf. encadré 1). En effet, l'avancée remarquable sur les applications informatiques donne aux cadres dirigeants la possibilité de disposer d'outils permettant d'organiser la collecte, la transmission et l'analyse des données de gestion. Alors, beaucoup de tâches qui étaient jusque-là effectuées par les contrôleurs de gestion sont désormais réalisables en temps réels par les cadres de terrain à l'aide des ERP (SAP par exemple) réduisant de fait leur dépendance vis-à-vis des contrôleurs (Meyssonnier et Pourtier, op.cit.). La « porosité » des périmètres entre ce que fait le contrôle de gestion en entreprise et ce que font d'autres responsables refait ici surface. Les travaux de l'IFACI⁶ (2013, p.2) ont confirmé cette porosité suivant ces termes : « Dans la pratique, la proximité des finalités [entre le contrôle de gestion et le contrôle interne] se

⁶ IFACI-DFCG (2013), « Contrôle interne et contrôle de gestion, Pour une contribution conjointe et renouvelée à la performance des organisations ».

double parfois d'une proximité organisationnelle voire méthodologique se traduisant par l'usage d'outils communs (qui) peuvent entretenir la confusion sur les rôles respectifs ». Plus avant, nombre d'acteurs au sein de l'organisation ont recours par eux-mêmes à des outils de contrôle. Par exemple, les responsables de chaîne de production utilisent leurs propres méthodes de calcul de coûts⁷ (Cooper, 1990 ; Turki, 2006). L'on comprend alors l'invite de Savall et Zardet (1992) qui, comme pour trouver un nouvel espace de légitimité au contrôle de gestion, préconisent une approche renouvelée de la discipline dépassant l'obsession de la mesure et de l'analyse des coûts (Khoutra et Cappelletti, 2001).

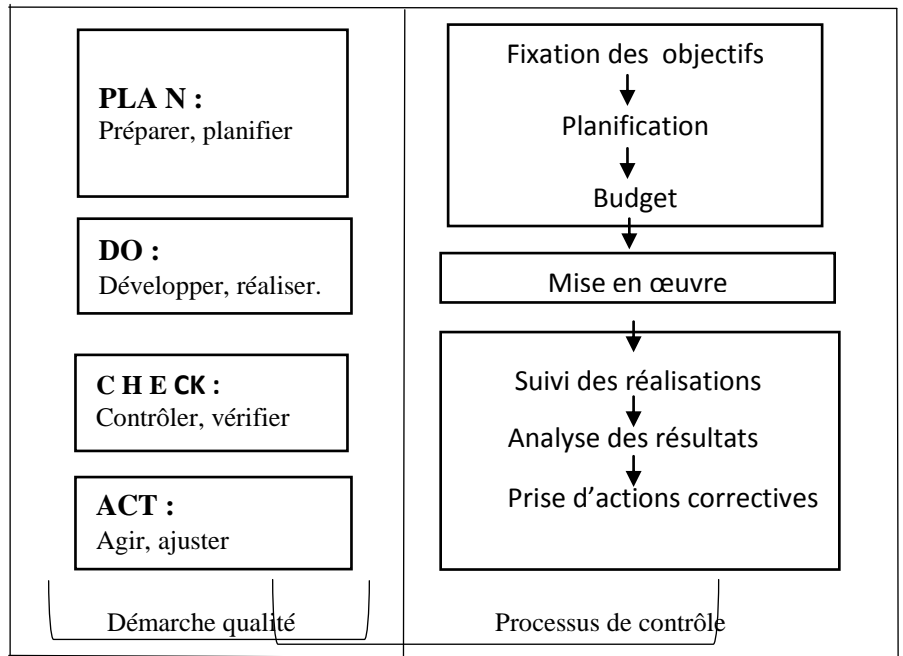
Sur la variable **comportements** (cf. encadré 1), Burlaud et Teller (op.cit.) précisent que selon le contexte qui prévaut dans l'organisation (situation de restructuration douloureuse ou de développement inexorable de cas de mal gestion), d'autres modes de contrôles tels le contrôle par la hiérarchie, le contrôle par l'audit interne peuvent revendiquer plus de légitimités que le contrôle de gestion pour maîtriser les comportements.

Maurel (2006), qui s'est intéressé aux défis du contrôle de gestion, appuie l'idée prépondérante qui ressort des développements précédents autour des enjeux de légitimité qui traversent la fonction. Dans son étude basée sur l'approche par les cas, l'on découvre la manière dont la fonction « contrôle de gestion » (de l'une des collectivités de son échantillon) qui avait au départ trois missions : « animation des systèmes d'information », « suivi des organismes subventionnés » et « pilotage des activités par des tableaux de bord » s'est vue progressivement reprise les activités liées à cette dernière mission par un autre service. Dans la foulée de l'analyse, l'auteur montre comment d'autres cellules (direction du budget, service des subventions, service d'inspection et d'évaluation etc.) ont fini par revendiquer une partie des missions confiées à la direction « contrôle de gestion ».

Sur une perspective schématisée, Loning et al. (op.cit.) ont aussi attiré l'attention sur les correspondances possibles entre contrôle de gestion et démarche qualité (cf. schéma)

⁷ Comme l'illustre l'histoire de Georges Perrin, inventeur de la méthode GP devenu UVA.

Schéma 1 : Contrôle de gestion et démarche qualité : vue croisée

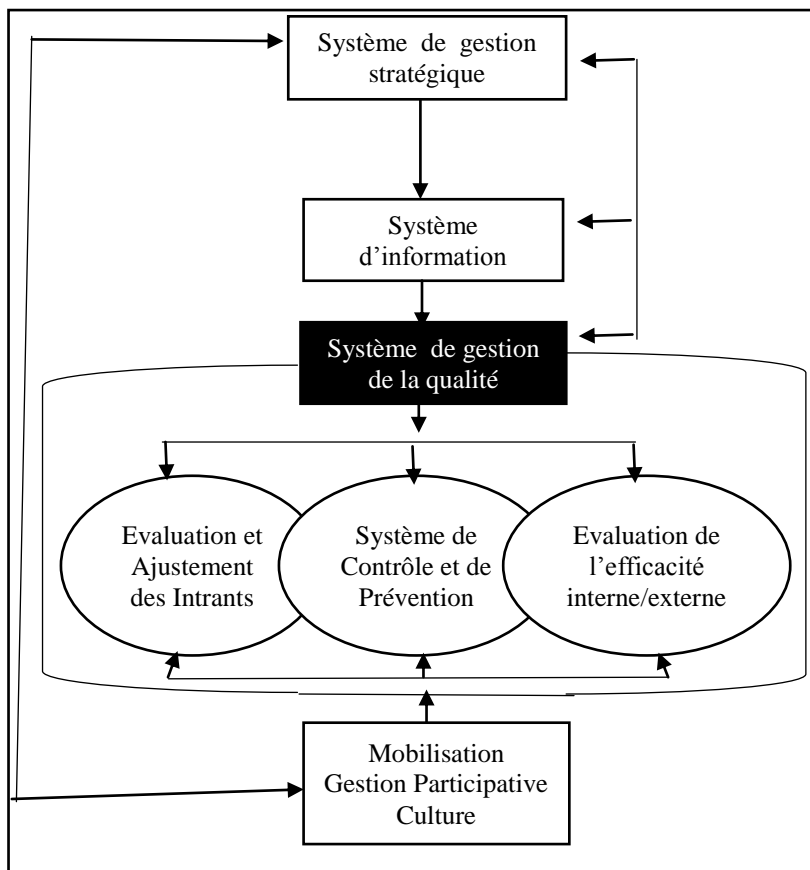


Source : Loning et al. (2008)

Le terme *démarche* utilisé dans le syntagme « démarche qualité » (cf. schéma ci-dessus) est très symbolique de l'évolution du sens prêté au concept de « qualité ». Un détour sur la littérature permet de noter que la qualité a d'abord été appréhendée en termes de « propriétés et de caractéristiques⁸ » qu'un produit proposé doit respecter. Sous ce prisme, « assurer la qualité » c'est procédé à des contrôles de conformité des produits par rapport à des normes ou standards mesurant leur aptitude à l'emploi (Giulio, 2011). Une conception qui entre en résonnance avec le rôle discret de vérification assumé dans la fonction de contrôle de gestion (Lambert, 2005) ou tout simplement avec la dimension vérification inhérente à la fonction (Renard et Nussbaumer, 2011). L'une des limites de cette approche de la qualité centrée sur les attributs du produit final tient au fait qu'elle néglige (ou ne s'attarde pas) sur la variable coût. Au gré de la concurrence, le « regard » sur le concept de qualité s'est déplacé d'une logique de contrôle de conformité stricto sensu vers une logique de production performante que figure bien le terme *démarche* dans le syntagme « démarche qualité » (évoqué supra). Cette *démarche* met à profit des « méthodes et techniques destinées à faciliter l'obtention de la qualité des produits et services à coût minimal et en maîtrisant les risques » (Doucet, 2007, p.3). L'intention sous ce prisme est de faire de la « qualité optimisée » (Fey et al., 1983) où ce qui est recherché c'est une conformité au niveau des « outputs » proche de 100% (c'est-

⁸ Cf. norme ISO 8402

à-dire sans déchets et sans élimination) au moindre coût (Gagnon, 1991). Sous ce rapport, le pari de la qualité se gagne en maîtrisant, plus que les caractéristiques finales des outputs, les processus qui supportent leur réalisation (Gagnon, ibid ; Laurens, 2000). Ce qui n'est pas sans interpeller le contrôle de gestion vu comme un système d'aide à la maîtrise de la gestion des processus par les managers (Hopper, 1980 ; Sathé, 1983). Gravel (1989) a proposé un regard sur la place de la démarche qualité au sein de l'organisation. La représentation à laquelle renvoie l'auteur (voir ci-dessous) est assez saisissante si on la met en parallèle avec la position d'interface que joue le contrôle de gestion entre le sommet stratégique et les niveaux hiérarchiques inférieurs (Brechet et Mévellec, 1997).
Schéma 2. Place de la dimension qualité au sein de l'organisation



Source : Gravel (1989)

L'image de la courroie de transmission entre le top management et le niveau opérationnel telle que décrite dans la logique du contrôle de gestion (Chatelain-Ponroy et Sponem, 2007) fait miroir à travers l'emplacement du système qualité dans le schéma ci-dessus.

Tout comme le contrôle de gestion cherche à avoir sous contrôle, au sein de l'organisation, la boucle « décision-action-résultat » (Bouquin, 2010) pour

« brider » les écarts de performances, il est également question dans une démarche qualité de maîtriser, comme le soulignent Cochoy et al. (1999), les écarts entre ce qui est fait et ce qui est attendu. En se penchant sur le champ spécifique du secteur public, Demeestère⁹ (2005) attire l'attention sur le fait que le contrôle de gestion ne peut être indifférent aux questions en rapport avec la qualité du service rendu et l'évaluation du pilotage de cette qualité. Meysonnier (1999) n'y va pas par quatre chemins pour faire remarquer que le domaine de la qualité est un champ porteur d'avenir pour l'application du contrôle de gestion. Un point de point d'autant plus

A la lumière de tout ce qui précède, la proposition de recherche que l'on se propose de mettre à l'épreuve peut être posée. Elle a comme terrain empirique les laboratoires. Ces derniers recourent de plus en plus aux démarches qualité qui ont pour enjeu la fidélisation des clients et la recherche d'une bonne image (Camara et al., 2006). Le recours systématique au « manuel qualité » dans les laboratoires¹⁰ est symptomatique de cette dynamique.

La proposition qui va être analysée à partir d'une démarche de terrain se décline ainsi :

Encadré 2 Proposition de recherche

« Il existe dans les pratiques des responsables qui animent la démarche qualité au sein des laboratoires (labos) des pratiques comparables associées au contrôle de gestion. Là où ces organisations sont en situation avancée dans leur projet « qualité continue », le responsable qualité incarne davantage les pratiques associées à l'activité du contrôle de gestion.

III. MÉTHODOLOGIE

- Une approche par les cas

Nous avons adopté l'étude de cas comme stratégie de recherche. Ce choix s'accommode avec les recherches exploratoires¹¹ (cette étude en est une).

Le type d'étude de cas privilégié s'inspire de la typologie de Stake (1994) qui distingue, dans les approches¹² par les cas, **l'étude de cas instrumentale** dont l'objectif est de mieux saisir un problème. Dans ce type, le cas est choisi non pas en raison de son caractère représentatif mais parce qu'il abrite le phénomène que le chercheur veut étudier. En la circonstance nous avons ciblé les laboratoires qui

⁹ L'auteur insiste particulièrement sur l'importance pour le contrôle de gestion de se saisir des questions de qualité du service dans le secteur public.

¹⁰ Cette pratique s'est presque imposé dans les pays du nord. On peut citer en exemple : le labo de biologie médicale des Hôpitaux Universitaires de Strasbourg ; le labo de VIALLE etc. En Allemagne, depuis 1999, les médecins sont appelés à introduire la gestion de la qualité dans leur labo (Haldi, 2006).

¹¹ Au sens de Yin (1990), l'étude de cas se prête aux recherches exploratoires qui s'intéressent à l'étude d'un phénomène dans son contexte réel lorsque les frontières entre le phénomène et le contexte n'apparaissent pas clairement.

¹² **L'auteur distingue dans sa typologie : l'étude de cas intrinsèque** dont l'objectif est de faire découvrir (à partir d'un cas choisi pour sa (ses) particularité (s)) des nouveautés pour la science et **l'étude de cas multi-sites** qui vise à identifier des phénomènes récurrents parmi un certain nombre de situations.

ont introduit la démarche qualité dans leurs pratiques. Cette condition s'impose par la proposition ci-dessus que l'on veut examiner.

- Échantillonnage.

La population est constituée de l'ensemble des laboratoires¹³ de l'UCAD. L'essentiel de la recherche universitaire au Sénégal se fait dans cette Institution¹⁴. Le choix des labos à étudier dans cette grande¹⁵ Institution est guidé par Morse (1989) et Kuezl (1992) selon qui les échantillons qualitatifs sont orientés plutôt que choisis de manière aléatoire. Nous avons ainsi ciblé, dans cette population, les labos où la démarche qualité est mieux formalisée. L'on s'est aidé, dans ce ciblage, du plan stratégique de l'UCAD. Les laboratoires (au nombre de 07) cités par ce référentiel¹⁶ comme des exemples d'entités en terme de structuration et d'organisation constituent notre focus empirique. En effet, la structuration organisationnelle (l'organisation) est considérée parmi les points essentiels d'un système orienté qualité (OMS, 2013, p.224). Sur ces sept (07) laboratoires, un seul se trouve hors de l'UCAD. Il s'agit d'un labo situé à l'hôpital Aristide Le Dantec. Les tentatives pour faire participer ce labo à l'étude n'ont pas connu de succès. Ce, malgré qu'une demande d'autorisation d'enquête fut adressée au Directeur de l'hôpital comme exigé par le responsable dudit labo rencontré lors d'un déplacement physique. Les contacts eus avec les responsables des cinq (05) labos situés à l'UCAD ont permis de se rendre compte de l'absence d'un responsable qualité au sein de ces entités alors que sa présence est une condition centrale dans la proposition que nous avons retenue (cf. encadré ci-avant). Le directeur de la recherche de l'UCAD que nous avons entretenu de l'objet, sur lequel il a été très ouvert, nous a proposé de nous rapprocher du Centre Hospitalier National Universitaire de Fann. Le centre abrite 04 labos (ayant chacun un responsable qualité) dont nous avons essayé de convaincre de participer à la recherche. Deux de ces labos qui seront désignés par la suite labo 1 et labo 2 (en vue de préserver l'anonymat) ont répondu positivement à la demande. Ces labos qui ont constitué nos cas d'observation sont présentés ci-dessous.

¹³ Le parti pris de s'intéresser aux laboratoires tient au fait que cette catégorie d'organisation a représenté notre échantillon lors de nos travaux de thèses.

¹⁴ L'Institution accueille dans ses formations doctorales et unités de recherche les doctorants des autres universités publiques Sénégalaises.

¹⁵ L'UCAD est la plus grande université au Sénégal.

¹⁶ Plan Stratégique de l'UCAD (2011-2016), page 22.

Tableau 2. Caractéristiques des cas étudiés.

	Activités	Score à la dernière mission d'audit qualité	Taille (effectif permanent)	Distribution de l'effectif	Personnes rencontrées et modalité d'enquête.			
					Acteurs	Entretiens	dates ¹⁷	Durées
L A B O 1	Diagnostic médical ;	110 POINTS SUR 255	18	1 chef de service 2 collaborateurs 9 techniciens de labo 5 techniciens de brevets 1 garçon de labo, et des internes	18 RAQ	1	16/01/2017	64mn 12 s.
	Formation						1	19/01/2017
L A B O 2	Diagnostic médical;	93 POINTS SUR 255	15	1 chef de service 2 collaborateurs, 8 techniciens, 2 garçons de labo, 2 secrétaires, et des internes	RAQ	1	19/01/2017	49mn 41s
	Formation ;					1	24/01/2017	45mn 01s
	Recherche				19 COL	1	24/01/2017	40mn 35s

Somme toute, ces labos présentent des caractéristiques assez intéressantes en rapport avec la proposition de recherche formulée que nous tentons de mettre à l'épreuve. Du point de vue des activités, de la taille et de la structure organisationnelle ces labos se valent. En rapport avec leurs performances en matière de « pratique qualité », le labo 1 surclasse de 17 points le labo 2.

Précisions qu'au niveau du labo 1, nos tentatives de conduire un entretien avec le collaborateur (COL) du chef de service sont restés vains. L'on s'est alors contenté des possibilités de collectes de données avec le RAQ de ce labo (cf. tableau supra). Nous avons utilisé un guide d'entretien semi-directif. La grille directrice du guide intègre des questions ouvertes relatives aux missions et

¹⁷ Nous avons dû nous plier aux exigences des responsables de labo qui ont tenu à ce que nous ayons une autorisation d'enquêtes dûment signé par le Directeur du Centre. Nous avons reçu l'autorisation presque une semaine après avoir introduit la demande au niveau des services administratifs de l'hôpital.

¹⁸ RAQ : responsable Assurance Qualité

¹⁹ COL : Collaborateur

activités du labo, à sa structure organisationnelle, à la représentation que le labo se fait de la démarche qualité, aux enjeux de la démarche qualité, aux pratiques instituées pour booster la qualité, aux écueils rencontrés en la matière, aux « recettes » utilisées pour traiter ces difficultés, aux cas de succès associés à ces pratiques, aux rôles du RAQ, aux audits qualités appliqués au labo.

En fonction des réponses de l'enquêté, il était relancé par des questions d'approfondissement. Dans les questions aux enquêtés, nous avons pris garde d'éviter les tournures pouvant intégrer des termes utilisés en contrôle de gestion. Ce, pour ne pas « contaminer » les réponses des locuteurs par ces dits termes. L'ensemble des données collectées ont été exploitées à l'aide d'une analyse de contenu. Nous nous sommes fait assister par le logiciel Tropes V.8.4.

IV. PRÉSENTATION ET INTERPRÉTATION DES RÉSULTATS

Pour croiser le regard entre ce que fait le responsable qualité des unités enquêtées et les pratiques associées au contrôle de gestion, nous faisons nôtre le schème retenu par Granlund et Luka (1998). Ces derniers ont distingué dans les pratiques en contrôle de gestion le niveau macro et l'échelle micro. Le niveau macro intègre les concepts associés au contrôle de gestion. Le niveau micro est relatif aux éléments moins abstraits et renvoie à la pratique quotidienne.

En examinant l'ensemble des données collectées par entretien, l'on se fait une certaine idée des éléments objets d'attention des responsables assurance qualités (RAQ) quant à leurs missions et rôles au sein de leurs laboratoires. Les substantifs identifiés avec le logiciel Tropes, utilisé pour l'analyse des données (les substantifs sont rendus au complet en annexe), montrent, à quel point, des termes consubstantiels au contrôle de gestion sont incarnés par les RAQ.

Tableau 3: Extraits du dictionnaire des substantifs et de leur fréquence.

	RAQ (labo 1)	RAQ (labo2)
Norme (objectifs)	(21)	(03)
Résultat	(18)	(07)
Erreurs (Ecart)	(11)	-
Procédures	(10)	(09)
Coût	(10)	-
Processus	(03)	(04)
Budget	(04)	
Plan d'action	(03)	-

Source : enquêtes.

Lorsqu'on considère les terminologies ci-dessus (au pied de la lettre), certaines apparaissent comme des récurrences dans le matériau empirique. C'est, en particulier, les termes « **processus** », « **procédures** », « **objectif-norme** » et « **résultats** » qui ressortent indépendamment dans le discours du responsable qualité du labo 1 et dans celui du responsable du labo 2. Des termes sur lesquels l'exercice du contrôle de gestion est très sensible. En particulier, lorsqu'on s'identifie pro Anthony (1965), la question que reste-t-il du contrôle de gestion dans sa dimension conceptuelle si on lui retire ces termes susmentionnés devient presque triviale.

Au-delà de l'homonymie sur les termes qui ressortent et dans le discours des enquêtés autour de la qualité et dans le discours théorique sur le concept de contrôle de gestion, les dimensions « processus » et « procédure » auxquelles font référence les enquêtés répondent à quelle réalité ? Les schémas ci-après donnent une esquisse de réponse.

Schéma 1. Environnement de la dimension « processus »

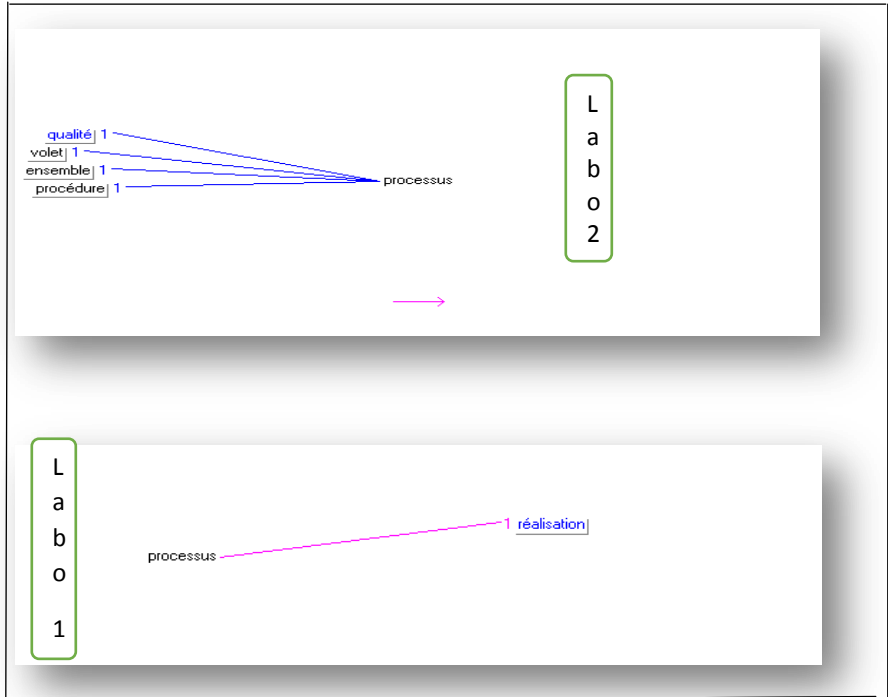
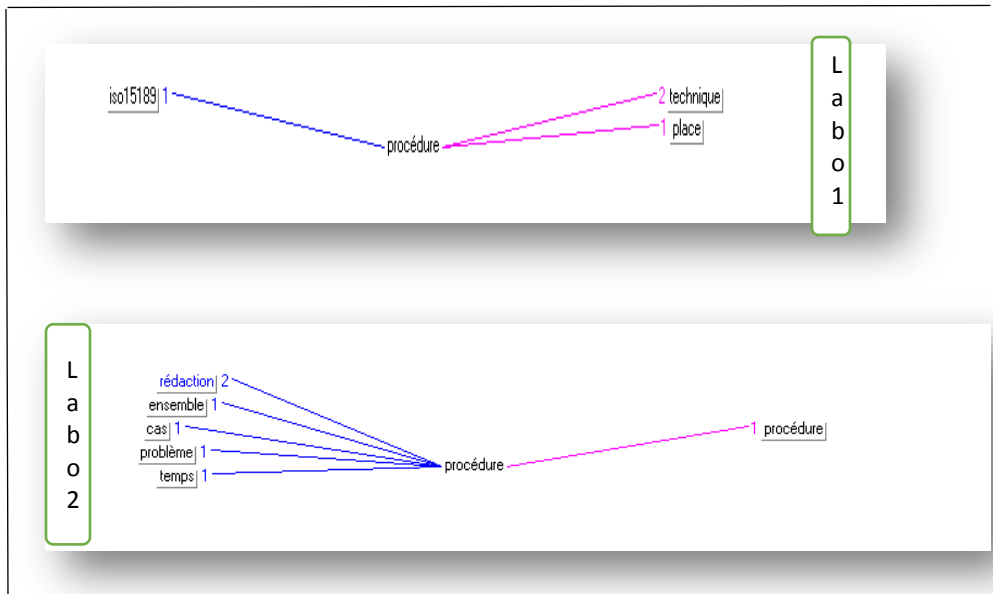


Schéma 2. Environnement de la dimension « procédure »



Ces graphes éclairent, même si c'est de manière squelettique, sur ce qui préoccupe les enquêtés en rapport avec les dimensions « processus » et « procédure ». En guise de comparaison, celles-ci semblent plus formalisées au sein du labo 1 et constituent ainsi une réponse du laboratoire qui s'est résolument engagé à se conformer aux exigences de la norme ISO15189 en matière de qualité. Les prestations médicales sont pilotées à l'aide de processus qui fixent les exigences techniques fixées par cette norme.

« Y'a énormément de choses que la norme ISO 15189 demande qu'on essaye de réaliser pour être dans une démarche qualité. Nous avons mis en place des procédures qui permettent à ce que les gens font soit réalisés convenablement. On essaye aussi de réaliser une documentation correcte. Tous les résultats sont archivés à des fins de traçabilité... Tout ce qui est procédure technique est en place. Y'a des choses qu'on n'a pas et qui relèvent des procédures managériales. Dès fois il faut des moyens c'est par exemple les aspects particuliers de métrologie » (RAQ, labo 1). Les maillons perçus comme névralgiques retiennent en particulier l'attention pour prévenir d'éventuels écarts dans la gestion de la qualité. « Là on est en train de rédiger un manuel qui sera mis à la disposition du personnel dans les «sections» les plus à risques. Comme ça, s'il y'a un turn over, au moins que l'essentiel de l'information en matière de bonnes pratiques soient pérennisés. Il faut savoir que dans notre personnel nous avons toujours un quantum constitué d'intérim. S'il y'a une erreur au niveau de ces « sections » cela se répercute sur tout ce qui suit.... » (RAQ, labo 1)

Au sein du labo 2, le respect des processus sur l'ensemble des activités de bactériologie est rabâché par le RAQ comme un effort que chacun doit faire sien pour satisfaire la qualité attendue par les clients du labo (cf. environnement

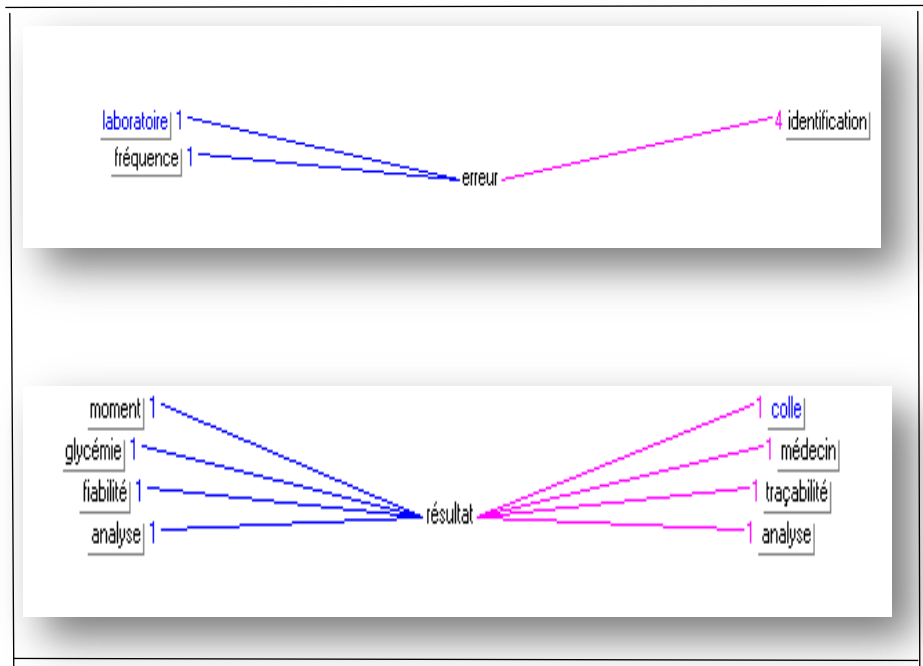
de la référence « processus » ci-dessus). L'un des facteurs qui contrarie cette aspiration semble être le manque de temps du RAQ et du personnel pour rédiger et consolider les procédures censés encadrer les opérations dans la structure. La fréquence de cooccurrence la plus élevée s'observe entre les références « rédaction » et « procédure » (cf. graphe ci-dessus).

« Ce qui nous manque véritablement c'est un document consolidé où toutes les procédures sont prises en compte...

Pour bien réussir dans la démarche qualité il faut quelqu'un qui ne s'occupe que de ça. Alors que c'est pas le cas. Je m'occupe d'autres fonctions ce qui fait que c'est un peu lourd. C'est un peu difficile d'être à la fois enseignant-chercheur, biologiste, responsable qualité. Ça fait trop de fonctions, je suis responsable qualité, enseignant à la faculté, j'ai des activités de recherche. Pour vraiment suivre cette démarche qualité il faut avoir le temps, être derrière tout le monde pour voir s'il y a des non conformités etc. » (RAQ, labo2)

Au sein du labo 1, l'on peut noter une référence notable au thème relatif à la gestion des écarts. Ce thème apparait dans le dictionnaire des substantifs uniquement dans le contexte du labo 1 qui a la singularité de disposer de procédures plus formalisées. Les aspects déterminants dans le contrôle des écarts sont visualisés ci-dessous

Schéma 2 : Environnement de la référence « erreur »



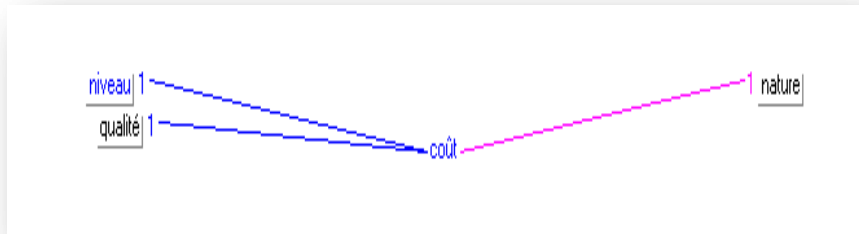
Les écarts qui font l'objet d'une évaluation et d'un suivi sont relatifs aux erreurs d'identification d'une maladie lors d'un diagnostic médical. Ce n'est pas un artefact si « identification » est corrélée à la cooccurrence la plus élevée. Les demandes d'identification d'une pathologie adressée au labo requièrent assez de

diligences. Il peut s'agir d'une demande de diagnostic dont le résultat, qui peut porter par exemple sur une analyse de glycémie, doit non seulement être fiable mais livré au médecin du patient suivant un délai donné. Les indicateurs temps (moments) et fiabilité (visibles au niveau des prédécesseurs du graphe), sont alors suivis et contrôlés par le responsable qualité avec minutie. La satisfaction des clients (médecins et patients) qui saisissent le labo à des fins de demande de diagnostic en dépend. A ce propos, le contrôle de gestion considéré comme un système global d'information (Teller et al., 2009) qui, pour bien orienter la prise de décision (Bouquin, 2011), s'appuie sur des références externes (Baratay et al., 2013) fait miroir manifestement dans les pratiques du RAQ au labo 1. Ce dernier profite de l'encadrement de travaux de recherche de doctorants en stage au sein du labo pour accéder à des données qui renseignent sur le niveau de satisfaction de certaines catégories de clients ; ce, à des fins de prise de décision.

« Dans le cadre du labo j'ai eu à encadrer deux thèses sur la satisfaction des clients. L'une a porté sur la satisfaction des médecins que nous considérons comme des clients. Nous avons découvert que certains médecins se sont plaints de ne pas avoir les résultats des diagnostics alors qu'il s'agissait d'urgence. Y'en a qui n'étaient pas contents parce que nos unités avec lesquelles ils entraient en contact ne répondaient pas à temps etc. En exploitant les thèses on n'avait les points faibles à améliorer, sur lesquels il fallait agir » (RAQ, labo1). Sur ce point, le même entregent n'est pas observé chez le RAQ du labo 2 qui considère l'activité de recherche, en plus des missions qui lui sont confiées, comme une surcharge de travail handicapant (cf. verbatim supra)

Le schéma 2 ci-avant donne un aperçu sur l'enjeu porté à la gestion des erreurs (des écarts) dans les prestations de service au sein du labo 1. Les écarts (ou erreur) dans l'offre de service impactent fâcheusement sur la fréquentation du laboratoire (deux références situées dans les prédécesseurs du 1^{er} graphe) et sa rentabilité : *« S'il y'a erreur d'identification, l'impact financier se ressent lorsqu'il faut rappeler le patient, pour refaire les analyses. Le niveau du coût dépend de la nature de la chose. Par exemple s'il y'a une panne qui dure une semaine on peut perdre des millions. Si on a un arrêt d'une semaine ça peut nous faire perdre 8 millions ».* (RAQ, labo 1). La thématique relative aux coûts, comme cela apparait à la fois dans ce verbatim et dans le dictionnaire des substantifs du tableau 2, n'est pas un objet d'attention marginale dans le matériau recueilli auprès du responsable qualité du labo 1. Sur cette même variable coût, il y'a un « dialogue de gestion » que l'on retrouve dans le matériau collecté et qui rappelle le rôle d'animateur de ce dialogue porté par le contrôleur de gestion tel que décrit par (Bouin et al., 2004). Les éléments structurant ce dialogue sont exposés dans le schéma suivant généré à partir des données d'entretien recueillies auprès du RAQ au labo 1.

Schéma 3 : Environnement référence « coût »



Dans sa relation avec le top management, le RAQ du labo 1 s'attèle à faire comprendre à la direction (en particulier) la teneur du schéma mis en relief par ce schéma à savoir que : c'est l'absence de qualité et la « sur qualité » qui induisent véritablement des coûts. La qualité, par contre, même s'il entraîne des coûts, on peut les brider en agissant sur certains leviers. Certains de ces leviers requièrent un plan d'action beaucoup plus collectif. La matrice ci-après illustre l'exercice auquel s'emploie le RAQ au labo 1 pour traduire ce schéma à différents niveaux de décision. Les verbatim renseignés dans la matrice sont le rendu des sujets abordés par le RAQ à l'occasion de réunions où participe le top management ou lorsque des questions d'un niveau de décision tactique se posent. Les rôles sont spécifiés « inductivement » à l'aide d'étiquettes exprimées sous forme de verbe factif. Lorsqu'on examine ces rôles, on retrouve la pédagogie du contrôleur de gestion au travers de laquelle il favorise les représentations collectives des problèmes pour les rendre compréhensibles et appréciables par tous les membres de l'organisation (Danziger, 2000).

Tableau 4 : Rôles joués auprès des acteurs par le RAQ du labo 1

NIVEAUX	Rôles	Verbatim témoin
Direction	Modéliser	« La direction est sensible à une chose à savoir les recettes. On leur fait comprendre que les recettes dépendent de la qualité des prestations fournies. Donc s'ils investissent dans le laboratoire pour qu'on n'ait pas de rupture, que les services continuent, que les résultats soient fiables que le personnel motivé là forcément on va faire des chiffres d'affaires et puis lui en tant que manager il aura des leviers pour investir sur d'autres services. On leur explique que si on travaille de manière efficace nos finances vont suivre. Même des organismes extérieurs peuvent alors contracter avec nous sur certains projets. »
	Alerter	« Avec la hiérarchie j'use de méthodes simples qui demandent je le pense hein du tact seulement. Je disais au directeur imaginez que vous avez votre propre parent qui n'est pas diabétique et qu'on lui dise dans le compte rendu qu'il est diabétique ou qu'il souffre d'une maladie qu'il n'a pas. Voilà une

	Convaincre	<p>situation de non qualité qui peut nous valoir un dossier devant la justice.... »</p> <p>« En un moment donné on s'est rendu compte qu'il y'a certains médecins qui envoyaient des prélèvements à Albert Royer alors que nous nous avons les compétences pour les faire. Parce qu'à un moment donné ils n'étaient pas satisfaits à un rendu de résultat. Quand on a été au courant, nous avons saisi le directeur. Le directeur a saisi l'opportunité d'une grande réunion où tous les cliniciens y étaient et il nous a demandé de repréciser le problème. On a reprécisé le problème devant les cliniciens, il y' a eu des échanges et puis on leur a expliqué qu'il ne gagnait rien à solliciter un service de prélèvement en externe. »</p>
Opérations courantes	Optimiser	<p>« Par exemple pour prendre la température de la pièce, comme exigé par la norme, au lieu d'utiliser une sonde, on le fait avec un thermomètre qui coûte dix fois moins cher ».</p> <p>« Pour transporter du matériel infectieux, selon les recommandations internationales il faut chercher des dispositifs qu'ils appellent le triple emballage. Ces trucs coûtent très chers. On essaye de maîtriser le risque infectieux à l'aide du système D. On le fait avec une boîte et un carton »</p>
Direction nationale des laboratoires	Persuader	<p>« C'est la direction des labos qui nous envoie un planning pour recevoir les auditeurs. Les auditeurs quand ils finissent ils font une restitution à chaud. Nous tous nous allons à la direction et ils disent les points forts et les points à améliorer.... Les audits qualités au plan métrologiques ne sont pas à notre faveur. C'est un obstacle majeur qui se dresse à nous. J'ai fait un plaidoyer pour une mutualisation des moyens afin d'instituer un centre de mesure dédié. Si chacun veut chercher sa balance, elle sera utilisée pour effectuer un calibrage et puis elle ne servira plus rien jusqu' à ce que le besoin de refaire un calibrage se représente. Alors qu'un centre de mesure peut prendre tous les labos de Dakar. En ce moment cela permettra d'amortir les coûts. Pour certains secteurs il faut mutualiser. Les balances, la maintenance, sont des secteurs qui coûtent très chers. De toute façon nous n'avons pas besoins d'une balance qui coûte 10 millions. Une balance de précision n'a pas de sens si elle sert une seule structure. Ça fait supporter des coûts fixes »</p>

Concernant le labo 2, la courroie de transmission avec le niveau stratégique semble moins bien fonctionnée « *Parfois on bute sur une direction qui affirme soutenir la qualité sans véritablement le traduire dans les actes. A quoi servent les recommandations d'audit qualités si elles sont rangées dans les tiroirs du top management. On a l'impression qu'on est distant du top management. La communication ne passe pas* » (RAQ labo 2).

« *Quelque fois on interpelle la direction sur un besoin d'intrant et ils trainent les pieds en considérant que nous sommes le labo dans l'hôpital qui fait rentrer moins d'argent* » (COL, labo 2)

Pour le labo 2, en rapport avec la thématique du coût, une analyse en terme fréquentiel limitée aux seules occurrences du corpus empirique renvoyant à ce thème demeure très réductrice. En effet, la variable « coût », bien qu'elle ne soit pas présente au dictionnaire des substantifs qui ont émergé des entretiens avec le RAQ du labo 2, se retrouve dans le schème du discours de l'enquêté avec un sens assez singulier. Interpellé sur les « enjeux de la qualité » pour leur labo et sur les écueils qu'ils rencontrent en la matière, les réponses livrées de manière spontanée laissent pensées à la notion de coût implicite. Les risques qu'un sentiment d'inconfiance sur la fiabilité du service rendu habite les clients du labo constituent une vraie préoccupation. Risques à même de se traduire par des pertes en termes d'image de marque pouvant faire tâche d'huile rapidement par le biais du bouche à oreille.

« *Il y'a un contrat de qualité qui nous lie aux clients La crédibilité de l'institution en dépend. (...) Il nous est arrivé de rendre un résultat positif à un malade qui était hospitalier alors que le résultat était négatif. C'est un collègue qui a détecté une erreur sur le résultat rendu. Ce que j'ai immédiatement fait je me suis déplacé au service des maladies infectieuses pour présenter des excuses. Deuxième chose on a tenu une réunion pour statuer sur cette expérience très mal vécue* » (RAQ du labo 2). En rapport avec la qualité considérée suivant une perspective interne, un autre facteur en rapport avec la dimension coût est relatif au quantum d'heures que sa mise en œuvre requiert. « C'est plus une charge de travail à laquelle on est confronté. Il faut élaborer beaucoup de documents, formaliser les pratiques, mettre en place un système qualité» (RAQ du labo 2).

Les documents évoqués dans le verbatim ci-dessus répondent quelque peu à une logique comparable à celle du plan opérationnel qui, dans l'univers des outils du contrôle de gestion, est le document par lequel les responsables décident de ce qu'il faut faire en fonction des objectifs qu'ils se fixent (Loning et al., 2008). Il s'agit, que ce soit dans le labo 1 ou dans l'autre, de documents qui décrivent les modalités pratiques de mise en œuvre des opérations médicales jusqu'aux décisions les plus opérationnelles telles celles relatives aux types de réactifs à employer selon le type d'examen de manipulation à réaliser. L'objectif est de garantir une bonne traçabilité du résultat final rendu « *Ce qui n'est pas écrit n'est pas bien contrôlé, nous essayons de planifier ce qui est fait en biochimie depuis le niveau pré analytique jusqu'à l'étape compte rendu.*»(RAQ, labo 1). « [...] *Nous travaillons avec le Standard Operating Procedier* » (COL, labo2). « *Pour faire un examen de sel par exemple, les conditions de prélèvement sont bien définies jusqu'à comment faire une interprétation* » (RAQ, labo2).

Ces dispositifs visant à garantir la bonne articulation de ce qui est fait par les équipes en postes, et partant, répondent en arrière fond au même rôle du contrôle de gestion de sauvegarde de la cohérence interne, ne renvoient aux caractéristiques du plan opérationnel qu'avec parcellarité. Alors que le plan opérationnel repose entre autres, pour son succès, sur des plans de financement des besoins en investissement (Alazar et Sépari, 1998), ces aspects constituent des tendons d'Achille dans les labos : « En matière de métrologie et de maintenance c'est une faiblesse. On n'a pas de répondant par rapport à ça. Nos services assurent la maintenance curative des appareils. Et pour la maintenance préventive il y'a des problèmes. » (RAQ, labo2) « Il y'a des choses sur lesquels on bute en matière de qualité. Par exemple pour calibrer une pipette il faut un équipement. Il faut une balance de précision qui coûte, une seule balance 17 millions de FCFA. C'est un obstacle majeur qui se dresse à nous » (RAQ, labo1). Pour ce dernier, le score de son labo à l'issue de la dernière mission d'audit qualité est facilement améliorable si un effort budgétaire conséquent est manifesté par le top management. Dans le corpus constitué des entretiens faits avec le RAQ du labo 1, le budget (qui ressort uniquement dans le dictionnaire des substantifs du corpus recueilli au niveau du labo 1) est très co-occurent avec les objectifs que souhaite atteindre l'unité en matière de qualité et les investissements à financer pour la cause. Le graphe généré avec Tropes est assez évocateur sur ces relations. Voir ci-après.

Schéma 4. Environnement de la référence « budget »



Là où le budget est considéré, par le RAQ du labo 1, comme un levier d'action pour financer des investissements indispensables dans le cadre de la démarche qualité, le financement n'est pas considéré comme une variable aussi déterminante au sein du labo 2. Dans les rares occasions où le RAQ du labo 2 aborde le financement, il enchérit « Vous avez beau mettre des sous, la qualité c'est d'abord l'engagement du personnel ». Le contraste est ici assez édifiant sur le rôle du budget en tant qu'élément considéré comme déterminant par le RAQ du labo 1 et son rôle plutôt considéré comme secondaire par le RAQ de l'autre labo.

L'on s'est aussi intéressé à étudier si le modèle de l'organisation en centre de responsabilité utilisé en contrôle de gestion est de mise dans les pratiques des entités étudiées. Là-dessus, les données collectées laissent indiquées qu'il y'a des applications à ce modèle. Les labos misent sur les équipes qu'ils affectent dans leurs paillasses pour gagner le pari des objectifs qu'ils se fixent en matière de qualité. Nous avons pu faire de l'observation libre dans une des paillasses au sein du labo 2. Le collaborateur du chef de service du labo 2 nous a accompagné

jusqu'au lieu indiqué où étaient en exercice 5 personnes pour nous signifier ouvertement que *« l'activité en bactériologie est ainsi assurée par le personnel qui est organisé en paillasse. Pour chacune des activités : analyse des vers, examen des maladies liées aux champignons, la sérologie etc. il y a un responsable avec ses collaborateurs. En cas de problèmes, les collaborateurs se réfèrent au responsable dans la paillasse concernée. Si le problème n'est pas réglé on tient un staff technique pour statuer sur l'objet. Le rôle du RAQ c'est de nous proposer des pistes pour traiter les problèmes posés à l'occasion. Exemple : c'est de lui qu'est venue l'idée de soumettre au labo de parasitologie de l'université Cheikh Anta Diop des échantillons sur lesquels on avait des suspicions sur les tests effectués en interne. Et lorsque les résultats se sont révélés finalement conformes avec ce qu'on avait trouvé on était très content ».*

Au labo 1 où par contre l'opportunité de faire une visite oculaire ne nous pas été donnée, le même modèle d'organisation décrit ci-dessus prévaut :

« Pour la répartition du travail il y'a des paillasses. Ça veut dire que par exemple qu'on peut dire que telle analyse va être effectuée au niveau de telle paillasse. Il y'a un planning qui dit que pendant telle période les numérotations seront effectuées par telles personnes. Lors de la validation on regarde le travail de chaque responsable. Si ce n'est pas conforme on discute avec le personnel. Ça fait partie de la formation » (RAQ du labo 1).

Qu'il s'agisse du labo 1 ou du labo 2, le responsable à la tête de chaque paillasse a l'obligation, en rapport avec l'activité médicale qu'il pilote et l'équipe mise à sa disposition, de produire un résultat qui respecte les standards arrêtés en démarche qualité

Là où une singularité est notable entre ce modèle et le centre de responsabilité tel que caractérisé par les manuels de contrôle de gestion c'est l'absence de budget alloué aux responsables de ces paillasses.

CONCLUSION

En se fondant sur l'ensemble des résultats tirés du corpus empirique le long des développements ci-avant, l'on peut apprécier avec précision la recevabilité de la proposition de recherche formulée supra. Les résultats de l'étude montrent, comme stipulé dans la proposition, des intersections entre ce que fait le contrôle de gestion et les pratiques qualité des organisations étudiées. Les intersections apparaissent à deux niveaux. Le premier niveau est relatif au discours des responsables en charge d'animer la politique qualité dans leurs structures. Ces responsables ont recours à des schèmes familiers au contrôle de gestion. Il s'agit en particulier des termes budget, coût, gestion des écarts, objectifs etc. qui sont apparus avec une certaine fréquence dans le matériau empirique. L'on a remarqué à ce propos que les fréquences sont supérieures dans le labo qui a le meilleur score au niveau des audits qualité.

Le second niveau où la comparaison est permise est relatif aux pratiques identifiées dans l'échantillon. Dans la démarche qualité, les responsables chargés d'en assurer le suivi sont préoccupés par les objectifs que leurs organisations se proposent de réaliser. Ces objectifs constituent une variable de contrôle centrale pour les «responsables qualités» qui les confrontent avec les réalisations faites par le personnel en service dans leurs labos. Afin de prévenir les risques d'écarts, deux dispositifs font office de levier clé. Les documents

qui planifient, au détail près, les opérations à dérouler par le personnel en rapport avec les services attendus par les clients des labos ; lesquels rappellent le plan opérationnel en contrôle de gestion en particulier dans sa finalité d'assurer la cohérence des activités déroulées par les différentes équipes en postes. Le second levier est relatif au modèle des paillasse qui servent de truchement aux laboratoires pour définir des pôles de responsabilités avec des pilotes à leur tête. Les responsables qualité des labos aident ces pilotes à résoudre les difficultés relatives à des non conformités lorsqu'elles surviennent. Au titre des différences de pratiques dans l'échantillon, le « dialogue de gestion » au sens de Bouin et al. (op.cit.) est davantage porté par le responsable qualité du labo en avance de points dans les audits qualité. C'est un dialogue au travers duquel, le RAQ concerné s'emploie à faire comprendre aux acteurs (qu'ils soient au niveau du top management ou à l'échelle opérationnelle) les tenants de la démarche qualité afin de les aider à mieux agir en conséquence. Les entités étudiées dans cette étude constituent un champ insuffisamment exploré dans les problématiques de contrôle de gestion. Dans notre contexte, nous n'avons pas rencontré d'étude qui ont eu comme focus empirique ces dites entités. Pour éprouver la généralisation analytique de la proposition examinée dans l'étude, le menu à l'occasion des recherches ultérieures est une réplique de la démarche méthodologique vers les laboratoires du Centre hospitalier Universitaire Aristide Le Dantec situé au niveau de la capitale du Sénégal.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Article

Alcouffe S. et Avenier M.-J. (2007), Quels repères pour la mise en œuvre d'un schéma de pilotage fondé sur une logique « stratégique-opérationnelle » dans une entreprise de services de réseau ?, Communication au 28^{ème} congrès de l'AFC, Comptabilité et Environnement, Mai, 26 p

Bollecker M. (2009), Contrôleur de gestion : une fonction en danger ?, Actes du 30^{ème} congrès de l'AFC, Strasbourg.

Bormann-Rutte and al. (2005), ERP results in ambiguity about the controller's future roles : an economicpsychological analysis, 28th Annual Congress of the European Accounting Association, Göteborg, May.

Bouquin H. et Fiol M. (2006), Contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver, communication au congrès AFC, Poitiers, 20 p.

Bouquin H., Pesqueux Y. (1999), Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline, Comptabilité, Contrôle, Audit, Mai, pp. 93-105.

Brechet J.P., Mévellec P. (1997), L'articulation de la stratégie et du contrôle de gestion l'apport de la modélisation en termes d'activités et de processus, Actes de la Conférence de Montréal.

- Brimson, J.A. (1988), 'CAM-I cost management systems project', in Capettini R. and Clancy D.K. (eds) *Cost Accounting, Robotics and the New Manufacturing Environment*, American Accounting Association.
- Burlaud, A. (1998), *Management et haute technologie*, Economies et Sociétés, série Sciences de Gestion, n°8-9, pp. 319- 330.
- Cappelletti, L. (2008), *Vers un contrôle de gestion intégré à la fonction commerciale : cas d'expérimentation*, Management & Avenir, pp. 156-173.
- Chassang G. (1987), *Réinventer le contrôle de gestion*, Politique industrielle, automne, pp. 89-102.
- Chatelain-Ponroy, S. et Sponem, S. (2007), *Evolutions et permanence du contrôle de gestion*, Economie et Management, pp.12-18.
- Cochoy F., Terssac de Gilbert, (1999), *Les enjeux organisationnels de la qualité : une mise en perspective*, Sciences de la société, n°46, pp 3-18.
- Cooper R. (1990), *Le contrôle de gestion ne répond plus*, Harvard-Expansion, pp.74-80.
- Davis S. et Albright T. (2000), *The Changing Organizational structure and Individual Responsibilities of Managerial Accountants : A Case study*, Journal of Managerial Issues, Vol. 12, Issue 4, pp. 446-468.
- Demeestère, R. (2001), *L'ambiguïté de la notion de responsabilité en Contrôle de Gestion*, Politiques et Management Public, Vol. 19, Issue 3, pp. 79-100
- Doucet, C. (2007), *La qualité*, Presses universitaires de France, Que sais-je, 127p.
- Doucet, C., (2008), *Entre conformité et amélioration, La certification en santé. Qualité références*, pp. 27-30.
- Ezzamel M. et al., (1997), *Accounting for management and managing accounting : reflections on recent changes in the UK*, Journal of Management Studies, vol. 34, n° 3, p. 439-463.
- Fraisse, S., Robelet M., Vinot, D. (2003), *La qualité à l'hôpital : entre incantations managériales et traductions professionnelles*, Revue française de gestion, vol 5, n°146, pp. 155-166.
- Gagnon, S. (1991). *La gestion intégrale de la qualité : un stade de maturité managérielle*, Revue INFORessources humaines, APRHQ.
- Garel G., Giard V., Midler C. (2001), *Management de projet et gestion des ressources humaines*, GREGOR, l'IAE de Paris,

Granlund, M., Lukka, K. (1998). It's a Small World of Management Accounting Practices. *Journal of Management Accounting Research* n°10, pp. 153-179.

Granlund M. et Malmi T. (2002), Moderate Impact of ERPS on Management Accounting : a Lag or Permanent Outcome ? », *Management Accounting Research*, 13 (3), p. 299-321.

Gravel, C. (1989), *La gestion de la qualité*, MIC-A.T.13p.

Haldi H (2007), *Gestion de qualité dans le laboratoire médical*, Standespolitik, Politique professionnelle Vol. 18 No. 6.

Hopper T. (1980), Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n°4, pp. 401-411.

Jolivet, A. (2010a), « Faire sens dans les démarches qualité : la résilience à l'épreuve de la communication », dans Loneux C., Parent B. (dir), *Communication des organisations : recherches récentes*, Tome 2, L'Harmattan, Paris, p 15-26

Kaplan R. (1995), Des contrôleurs de gestion aux managers des coûts », *Expansion Management Review.*, pp. 46-52.

Khoutra D., Cappelletti L. (2001), « Le concept de contrôle de gestion créatif, illustration par une recherche intervention dans un cabinet d'audit conseil, 22^{ème} Congrès de l'AFC, Mai, France.

Kuezl A. J. (1992), *Sampling in qualitative inquiry* dans Crabtree B.E. et Miller W.L. (dir.), *Doing Qualitative Research* pp.31-44 Newbury Park, CA: Sage.

Langevin P. et Naro G. (2003), *Contrôle et comportements : une revue de la littérature anglo-saxonne. Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion*, Mai, France

Laurens, P. (2000), *Qualité et organisation. La preuve par la communication*, *Sciences de la société*, n°50-51, p 241-159.

MEYSSONNIER F. (1999), « Au cœur du contrôle de gestion : la mesure », *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, DUPUY Y. (Editeur), Vuibert

Nobre T. (2001), « Le contrôleur de gestion de la PME », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Vol. 7, Mars, pp. 129-146

Siegel G. (1999), *Counting more counting less : the new role of management accountants*, *Strategic Finance*, Novembre, Vol 81.

Siegel G., Sorensen J.E. (1999), « Counting more, counting less, transformations in the management accounting profession », [en ligne], *Recherche de l'Institute*

of Management Accountants, disponibilité et accès:
<http://www.mamag.com/fall99/russella.htm>.

Turki O. (2006) «Les pratiques du contrôle de gestion face au changement. »
Comptabilité, Contrôle, Audit eT Institution(s) », May 2006, Tunisie.

Wade, M. E. B. (2003), « contrôle de gestion et réforme hospitalière : cas du Sénégal », Revue Africaine de Gestion, n° 1, Avril, 22 pages

Livres

Alazard Cl et Sépari S. (1998), Contrôle de gestion, 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 668 pages.

Anthony R. N. (1965), Planning and control systems A framework for analysis, 1^{ère} édition, Division of Research Graduate School of Business Administration Havard University, Boston, 180 pages

Ardoin, J.-L., Jordan, H. (1979), Le contrôleur de gestion, Paris, Flammarion, 233p.

Baratay, Ch. et Monaco, L. (2013), le contrôle de gestion, édition Gualino, Paris, 254 pages.

Berland, N. et Simon, F-X. (2010), Le contrôle de gestion en mouvement, Etat de l'art et meilleures pratiques, Eyrolles, édition d'organisation.

Boisselier P. (2005), Contrôle de gestion, 3^{ème} édition, Vuibert, Paris 619 pages
Bouin X. Simon F-X (2004), les nouveaux visages du contrôle, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 334 pages.

Bouquin H. (2001), le contrôle de gestion, 5^{ème} édition, Presses Universitaires de France, Paris, 462 pages.

Bouquin, H., 2010. Le contrôle de gestion, 9^{ème} éd. Paris: Édition PUF.

Burlaud A., R. Teller, S. Chatelain-Ponroy, S. Mignon et E. Walliser (2004), Contrôle de gestion, Vuibert.

Canard F. (2009), Management de la qualité, Paris, Gualino Lextenso

Danziger R. (2000), Contrôleur de gestion, dans COLASSE B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, pp. 547-557.

Demeestère, R. (2005), Le contrôle de gestion dans le secteur public, 2^{ème} édition, Paris: Édition L.G.D.J.

Deming W. E. (1988), Qualité, la révolution du management, Economica.

Ernoult R. (2010), Le grand livre de la qualité : management par la qualité dans l'industrie, une affaire de méthodes, La Plaine Saint Denis, AFNOR éditions.

Fey, R. et Gogue, J-M. (1983), La maîtrise de la qualité, Les éditions d'organisation, Paris, 273p.

Hlady-Rispal M. (2002), La méthode des cas. Application à la recherche en gestion, De Boeck Université.

Johnson, H.T., Kaplan R.S. (1987), Relevance lost : The rise and fall of management accounting. Boston : Harvard Business School Press,

Loning, H. , Malleret, V., Meric, J., Pesqueux Y., Chiapello, E., Michel, D., Sole, A. (2008), Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques, 3ème édition, Dunod, Paris, 304p.

Martory, B., (2015), Contrôle de gestion sociale, Salaires, masse salariale, effectifs, compétences, performances, 8ème édition, Vuibert

Miles M-B et Huberman A-M. (2003). Analyse des données qualitatives. Trad Rispal M-H., Edition De boeck.

Morse J.M., (1989), Qualitative nursing research : A contemporary dialogue. Newbury Park, CA : Sage

Renard, J. et Nussbaumer, S. (2011) Audit interne et contrôle de gestion, Pour une meilleure collaboration, Eyrolles, Editions d'organisation.

Sathe, V. (1982), Controller Involvement in Management, Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall, 189 p.

Savall, H. et Zardet, V. (1992), Le nouveau contrôle de gestion, La méthode des coûts et des performances cachées, Editions Comptables Malesherbes.

Sathe, V. (1983), The Controller's Role in Management, Organizational Dynamics, vol. Winter, pp. 31-48.

Teller R. et Sophie. M. (2009), Le contrôle de gestion pour un pilotage intégrant stratégie, cognition et finance 2^{ème} édition, Management et société Eds, Normandie, 254 pages.

Thietart R-A (2007), Méthodes de Recherche en Management, Paris, Dunod, 3^{ème} édition

Mémoire et Thèse

Di Giulio, J. (2011), Le management de la qualité, de la sécurité et de l'environnement (QSE), Mémoire de master professionnel en Management Stratégique des Organisations, Université de Reims, Champagne et Ardenne.

Jolivet A (2011) « La certification à l'épreuve de la communication : figures de la qualité et travail du sens le cas d'un établissement de santé ». Thèse de Doctorat en Sciences de l'information et de la communication.

Lambert, C. (2005), La fonction contrôle de gestion : contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris-Dauphine, 607 p

Pagès C. (2006) « Contrôle de gestion et pratiques managériales à l'hôpital : la mise en œuvre d'un management de la performance au centre hospitalier d'Orsay » Mémoire de l'Ecole Nationale de la Santé Publique.

Laboratoire 1		Laboratoire 2
Qualité	0067	Qualité 0041
Labo	0025	Démarche 0016
Service	0022	Audit 0012
Norme	0021	Formation 0010
Direction	0020	Chose 0010
Résultat	0018	Procédure 0009
Analyse	0017	Personnel 0009
Client	0016	Maintenance 0008
Chose	0015	Labo 0007
Audit	0014	Résultat 0007
Laboratoire	0013	Direction 0007
Erreur	0011	Service 0007
Prélèvement	0011	quelqu_un 0006
Hôpital	0010	rapport 0006
Action	0010	temps 0006
Satisfaction	0010	responsable 0005
Procédure	0010	étape 0005
Coût	0010	problème 0005
Place	0010	laboratoire 0005
non-conformité	0009	mission 0005
top	0009	tout_le_monde 0004
moyen	0009	accréditation 0004
management	0009	aspect 0004
argent	0008	processus 0004
personnel	0008	difficulté 0004
problème	0008	organisation 0004
démarche	0008	client 0004
balance	0007	management 0003
niveau	0007	point_faible 0003
rapport	0007	exigence 0003
etc	0007	activité 0003
médecin	0007	ensemble 0003
patient	0007	volet 0003
travail	0007	hôpital 0003
auditeur	0007	réunion 0003
maintenance	0006	stock 0003
mission	0006	coût 0003
directeur	0006	contrat 0003
évaluation	0006	recherche 0003
risque	0006	ressources_humaines 0003
panne	0006	norme 0003
accréditation	0006	travail 0003
contrôle	0006	année 0003
armoire	0006	
plan	0006	
mesure	0005	
métrologie	0005	
gens	0005	
boîte	0005	
situation	0005	
responsable	0005	
affaire	0005	
temps	0005	
section	0004	

organisme	0004
information	0004
exigence	0004
point	0004
aspect	0004
clinique	0004
besoin	0004
activité	0004
quelque_chose	0004
appareil	0004
tout_le_monde	0004
validation	0004
système	0004
échantillon	0004
charge	0004
formation	0004
thèse	0004
budget	0004
plan_d_action	0003
an	0003
fournisseur	0003
chef	0003
interne	0003
identification	0003
fait	0003
obligation_de_résultat	0003
moment	0003
manuel	0003
manière	0003
diabétique	0003
manquement	0003
processus	0003
idée	0003
demande	0003
preuve	0003
politique	0003
chiffre_d_affaires	0003
paillasse	0003
structure	0003
secteur	0003
pouvoir	0003
dispositif	0003
finance	0003
technicien	0003

Annexe :
Substantifs
qui ont
émergé du
corpus
empirique
et leur
occurrence.