



HAL
open science

DES OBJECTIFS PEDAGOGIQUES PERTINENTS : UNE CLE D'UN ENSEIGNEMENT DE QUALITE DU CONTROLE DE GESTION

Salomon Bernier

► **To cite this version:**

Salomon Bernier. DES OBJECTIFS PEDAGOGIQUES PERTINENTS: UNE CLE D'UN ENSEIGNEMENT DE QUALITE DU CONTROLE DE GESTION. Comptabilité et gouvernance, May 2016, Clermont-Ferrand, France. pp.cd-rom. hal-01900580

HAL Id: hal-01900580

<https://hal.science/hal-01900580>

Submitted on 22 Oct 2018

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

DES OBJECTIFS PEDAGOGIQUES PERTINENTS : UNE CLE D'UN ENSEIGNEMENT DE QUALITE DU CONTROLE DE GESTION

Salomon Bernier, Doctorant, Gregor, Chaire M.A.I., IAE de Paris.

salomonbernierchairemai@gmail.com

Résumé :

Cette communication propose une réflexion critique sur l'enseignement du contrôle de gestion. Elle s'appuie sur l'analyse des objectifs pédagogiques présents dans les syllabus de quatorze cours de contrôle. Dans un premier temps, nous cherchons à montrer l'importance de valider les trois critères essentiels pour construire un objectif pédagogique (l'objectif doit être centré sur l'apprenant, mesurable et faisable). Dans un second temps, nous proposons une réflexion sur la construction d'objectifs pertinents pour un cours de licence et de master. Des propositions d'objectifs sont envisagées pour chaque apprentissage visé.

Ainsi, cette communication correspond à une étude exploratoire sur les apprentissages pertinents ciblés dans les cours de contrôle de gestion. Elle propose des pistes de réflexion permettant de définir des objectifs pédagogiques pertinents d'un cours de contrôle de gestion.

Mots clés : enseignement – contrôle de gestion – objectif pédagogique

Abstract :

This paper offer a critical thought about management control's teaching. It based upon the analysis of educational goals in fourteen management control classes syllabus.

First, we look for showing a reflection on the construction of relevant goals for classes to bachelor's degree to master's degree. Proposals are consider for each teaching targeted.

Thus, this paper is an exploratory study about relevant targeted teaching in management control. This communication offers ways of thought which allow to define relevant teaching objectives inside a management controls class.

Key-words : teaching – management control – educational goals

Introduction

Les débats pédagogiques, entre les tenants d'une pédagogie par objectifs et ceux qui défendent la pédagogie par compétence, sont toujours aussi vifs. Ils atteignent les universités dans lesquelles plusieurs programmes en cours d'élaboration visent la mise en place d'une approche par compétences. Dans cette communication, nous ne souhaitons pas aborder frontalement ce débat car nous choisissons de nous positionner au niveau de l'enseignement d'un cours de contrôle de gestion dans un programme de formation déjà construit. En effet, lorsqu'on confie un cours à un enseignant, ce dernier se questionne sur ce qu'il souhaite que les étudiants aient acquis à la fin de son cours. Afin de nourrir sa réflexion, l'enseignant connaît le nom du cours, le nombre d'heures et le niveau. De plus, on lui fournit souvent un syllabus¹ et parfois le contact de l'enseignant qui a assuré le cours l'année passée.

Notre communication se focalise sur les objectifs pédagogiques de chaque enseignement en cherchant à répondre à la problématique suivante : quels objectifs pédagogiques sont pertinents pour un cours de contrôle ? La pertinence, définie comme la « qualité de ce qui est approprié à son objet, justifié » (Larousse), correspond selon nous pour un objectif à un énoncé qui 1- répond aux critères de validation d'un objectif présentés plus tard ; 2- est adapté au niveau des étudiants ; et enfin, 3- recouvre des enjeux importants, c'est-à-dire liés aux compétences ciblées par l'enseignement. L'intérêt de la communication réside dans un apport concret : fournir des éléments de définition et questionner ces éléments au regard des objectifs fournis dans les syllabus. Ces apports peuvent servir à définir des objectifs d'un cours de contrôle.

Notre propos s'articule en trois parties. D'abord, nous précisons clairement le cadre de notre communication, en définissant la notion d'objectifs pédagogiques et en présentant notre méthodologie (1). Puis, nous analysons les objectifs récoltés dans les syllabus au regard des trois critères de validité d'un objectif (2). Enfin, nous proposons une réflexion sur les objectifs pertinents par groupe d'apprentissages ciblés (3).

¹ Le syllabus est un document de présentation du cours. Il reprend l'organisation pratique de l'enseignement, les grandes lignes du contenu, des références bibliographiques, et, généralement, les objectifs du cours. Ces derniers font l'objet de notre communication.

1 Définitions et cadre de la réflexion

1.1 Définition d'un objectif pédagogique

La notion d'objectif est polysémique parce qu'elle est utilisée dans des domaines très variées (stratégie, gestion de projet, pédagogie, psychologie, etc.). Pour notre part, nous nous limitons à la notion d'objectif pédagogique. Nous la définissons comme une description, exprimée en termes de performance mesurable, d'une activité attendue d'un apprenant, à l'issue d'une séquence de formation². Un objectif pédagogique est validé par trois conditions³.

Tout d'abord, il doit être **centré sur l'apprenant**. Autrement dit, il doit être ciblé sur l'étudiant. Cela a deux conséquences essentielles. Premièrement, il ne s'agit pas de fixer les objectifs auxquels un cours doit répondre mais bien de se focaliser sur ce que l'étudiant doit apprendre. Deuxièmement, chaque objectif est centré sur **un** étudiant. Bien que l'objectif soit à dédoubler pour tous les étudiants, il est individuel. En effet, il est lié aux compétences que l'on souhaite que chaque participant acquiert au cours de l'enseignement.

Ensuite, un objectif doit être **mesurable**. Cela se traduit par l'utilisation d'un verbe d'action. On oppose les verbes d'action à des verbes plus difficilement observables. Ainsi, « identifier », « différencier », « illustrer », « sélectionner », « adapter », « critiquer », etc. sont des verbes d'actions alors que « connaître », « sensibiliser », « appréhender », régulièrement utilisés dans les syllabus, sont plus flous. En effet, lorsque le verbe d'action est centré sur l'apprenant, l'objectif est mesurable par l'identification d'un comportement observable. À la fin de la séquence de formation, on peut être en mesure de savoir si l'étudiant a atteint l'objectif ou non. En effet, on ne peut observer si l'étudiant a été « sensibilisé » à la méthode des coûts complets. L'enseignement peut plus aisément savoir si l'étudiant a « identifié » les risques de la méthode. Concrètement, particulièrement lors de cours avec plus de 30 étudiants dans un temps restreint, l'enseignant ne valide pas chaque objectif de cours avec chaque étudiant. Pour autant, le fait d'être en capacité de mesurer ses objectifs individuellement, même partiellement, demeure très utile. Nous y reviendrons.

² Cette définition est construite en s'appuyant sur les définitions de Raynal et Rieunier (2005). Nous avons cherché à la rendre la plus claire possible au regard de la situation concrète que nous questionnons : un enseignant doit animer un cours de contrôle de gestion.

³ Pour aller plus loin : Mager (2005)

Enfin, l'objectif doit être **atteignable** au vue des moyens impartis à l'enseignant. Deux difficultés principales se posent. La première est de réussir à spécifier des objectifs pertinents pour un cours universitaire. En ce qui concerne des matières liées à une profession précise, comme cela est le cas pour le contrôle de gestion, il s'agit de distinguer les compétences qu'un enseignement en classe peut apporter et celles qui ne seront acquises que par l'expérience professionnelle. La seconde difficulté consiste à fixer des objectifs tenables dans le temps qui nous est confié.

Cette communication n'a pas pour but d'affirmer que fixer des objectifs clairs suffit à livrer un bon enseignement. La pertinence de chaque objectif doit être questionnée. Pour autant, nous défendons que fixer des objectifs pertinents à un cours aboutit dans tous les cas à un résultat de meilleure qualité que ne pas se poser la question ou de fixer des intentions vagues. **L'objet de cette communication est, après avoir explicité ce que nous entendons par objectif, questionner quels sont les objectifs pertinents pour un cours de contrôle de gestion.**

1.2 Les intérêts de fixer des objectifs

Prenons quelques lignes pour exposer tous les intérêts que nous concédons à cette notion. La liste n'est pas exhaustive et s'appuie en partie sur les travaux de Mac Donald Ross, cités par Hameline (1992, p.185). Fixer des objectifs clairs d'une séquence de formation permet de :

- Sélectionner les éléments de contenu prioritaires à aborder ;
- Subordonner les choix de moyens aux objectifs d'apprentissage et non l'inverse ;
- Faciliter la compréhension des étudiants qui savent ce qu'on attend d'eux ;
- Animer le cours : faire les synthèses des éléments importants par rapport aux objectifs ; gérer le temps ; écarter des questionnements qui n'entrent pas dans le cadre des objectifs ; etc. ;
- Programmer la progression, notamment entre plusieurs cours ;
- Rester cohérent lorsque plusieurs enseignants animent le même cours à des groupes différents ;
- Proposer un examen adapté aux compétences visées ;
- Évaluer le cours en vérifiant l'atteinte ou non des objectifs qu'on avait fixés aux étudiants.

1.3 Méthodologie

Il ne s'agit pas à proprement parler d'une méthodologie de recherche. Elle peut être considérée comme une étude exploratoire. Elle s'appuie sur l'analyse des objectifs fixés dans quatorze syllabus de cours de contrôle de gestion de plusieurs IAE de France. Ces syllabus concernent des formations diverses à plusieurs égards. Tout d'abord, les niveaux s'étalent de la licence au master. Ensuite, un large pan des formations est représenté puisque le panel contient des formations initiales, continues et en apprentissage. Pour le coup, il s'agit clairement d'un échantillon de convenance basé sur les syllabus les plus faciles à obtenir.

Tout intervenant ayant animé des cours à l'université sait qu'il peut exister un décalage entre le syllabus et la réalité du cours. L'intervenant peut tout à fait décider de réécrire ou de réajuster les objectifs de son cours, sans que le syllabus ne bouge. Bien que ce décalage puisse déjà poser quelques questions, nous faisons le choix d'analyser les objectifs des syllabus, en les considérant comme les objectifs « officiels » de la formation.

Les objectifs peuvent être regroupés en différents niveaux d'objectifs qu'on peut d'ailleurs rattacher à ceux du psychologue américain Bloom (1979). Spécialisé en pédagogie, l'auteur montre que les habiletés cognitives peuvent être mesurées sur un continuum allant du simple au complexe. Il peut être représenté par une pyramide composée de six niveaux de complexité croissante : la connaissance, la compréhension, l'application, l'analyse, la synthèse et l'évaluation. Ainsi, on trouve aisément des listes de verbes d'action triés par niveaux. Ces niveaux peuvent servir de base pour construire une articulation pertinente à l'intérieur d'un cours ou entre plusieurs enseignements.

Dans l'ensemble des cours représentés, nous pouvons distinguer deux groupes : les cours de licence, et ceux de master. Les premiers correspondent à des cours d'introduction au contrôle de gestion. Les seconds sont plutôt des cours destinés à des potentiels futurs contrôleurs de gestion. Les compétences ciblées ne sont pas les mêmes. Pour autant, fixer des objectifs pertinents, ambitieux et adaptés est essentiel dans les deux cas. À plusieurs reprises, j'ai pu entendre une forme de résignation : « *En DUT ou en licence, les étudiants ne savent pas réfléchir, ils savent à peine lire. Il faut faire du calculatoire, ça fera du tri* ». Nous ne pouvons pas nous en contenter. L'analyse qui suit entend apporter quelques pistes pour définir des objectifs pertinents pour ces deux niveaux.

2 Énoncés ou objectifs : validation et problèmes concrets dans l'enseignement du contrôle

Nous reprenons en annexe la liste de tous les objectifs récoltés. Notre démarche a consisté à valider rigoureusement les trois conditions précédemment cités (un objectif doit être mesurable⁴, centré sur l'apprenant et faisable) pour chaque objectif récolté. Ainsi, nous avons pu différencier les objectifs valides des autres énoncés, et ressortir les points importants à discuter. Nous nous appuyons sur cette analyse pour montrer en quoi la formalisation d'objectifs, au regard des trois critères, est pertinente et qu'à l'inverse, écrire des énoncés qui ne nous paraissent pas assez rigoureux entraînent des problèmes concrets dans l'enseignement. Enfin, l'analyse des énoncés nous amène à nous poser des questions de fond sur le contenu général d'un cours de contrôle.

Sur l'ensemble des objectifs récoltés, un peu moins de la moitié des énoncés remplissent les trois conditions d'un objectif. Pour les autres, nous revenons sur ce qui pose problème, particulièrement sur le fait que l'énoncé soit mesurable, par la présence d'un verbe d'action, et qu'il soit centré sur l'étudiant. La question de la faisabilité est plus difficile à appréhender hors du contexte de l'enseignement.

2.1 L'importance du verbe d'action

Plusieurs énoncés n'utilisent pas de verbe d'action.

« Se familiariser avec les différentes démarches et techniques d'analyse des coûts. »

« Se rendre compte que la comptabilité analytique s'intègre dans la démarche stratégique. »

De fait, sans verbe d'action, l'objectif est difficilement mesurable. Les termes « se familiariser » ou « se rendre compte » ne renvoient pas à « l'identification d'un comportement observable ». Cela pose au moins deux problèmes. Premièrement, l'enseignant n'est pas en mesure de vérifier l'atteinte ou non de l'objectif. En effet, il n'est pas capable de savoir si l'étudiant s'est « familiarisé » ou non, ce qui est complexifie largement l'évaluation de son enseignement. Deuxièmement, à la lecture de cet objectif, l'étudiant n'identifie pas clairement ce qu'on lui demande d'intégrer à l'issue de la séquence de formation. En effet, « se rendre

⁴ Par l'utilisation d'un verbe d'action

compte » ne donne pas de précision sur l'attitude à suivre durant le cours. Ces problèmes se retrouvent très régulièrement lorsque le verbe employé est trop vague :

« *Connaître les nouveaux outils du contrôle de gestion destinés à la maîtrise des coûts.* »

« *Comprendre les liens entre diagnostic, choix stratégiques et déploiement stratégique.* »

Encore une fois, les verbes « connaître » et « comprendre » ne renvoient pas à un comportement de l'apprenant. Deux explications peuvent être données à cette carence. Tout d'abord, l'objectif peut être incorrectement formulé mais tout à fait clair dans l'esprit de l'enseignant. Il s'agit donc de préciser l'objectif avec un verbe d'action. « *Connaître les nouveaux outils* » peut se transposer en « *lister les nouveaux outils et cerner les intérêts et les limites de chacun* ». Par ailleurs, il se peut que la question du comportement attendu de l'étudiant n'ait pas été posée par l'enseignant. Dans ce cas, cela est préjudiciable et une vraie réflexion de fond doit être entreprise.

Parfois, l'absence de verbe d'action cache une ambiguïté plus profonde sur le contenu. Prenons deux exemples tirés du matériau : « *Maîtriser le processus du contrôle budgétaire.* » ou « *Appréhender les nouvelles orientations des techniques budgétaires.* ». Certes, le verbe d'action n'est pas clair mais surtout la suite ne l'est pas plus. Pour notre part, nous ignorons ce que signifie la maîtrise du « *processus du contrôle budgétaire* », ni les « *nouvelles orientations des techniques budgétaires* ». Il s'agit certainement d'identifier les différentes étapes du processus budgétaire mais cela demeure trop vague pour être un objectif pédagogique pertinent.

2.2 L'importance de centrer l'objectif sur l'étudiant

Il arrive qu'un deuxième critère ne soit pas validé : un objectif doit être centré sur l'apprenant. Nous nous appuyons sur plusieurs exemples afin de montrer en quoi cela peut poser problème.

« *Exposer les liens entre structure et contrôle et les règles de fixation de prix de cession interne qui en découlent* »

« *Insister sur les dimensions organisationnelle et managériale du contrôle en précisant la forme du processus de contrôle, les rôles du contrôleur de gestion dans ce processus et la nature de ses relations avec les objets de contrôle.* »

« Apporter aux étudiants un bagage théorique solide, ainsi que des méthodes d'intervention, pour leur permettre d'évoluer dans des contextes différents et changeants et à relier en permanence ces acquis conceptuels et méthodologiques aux réalités quotidiennes de la vie des organisations. »

Les trois énoncés précédents sont formulés sans être centrés sur l'étudiant. En plus de la difficulté pour l'étudiant de saisir le comportement qu'on attend de lui, cette carence pose un véritable problème de fond. L'enseignement n'est pas focalisé sur l'apprenant mais sur le contenu du cours. Ainsi, l'enseignant peut atteindre ses énoncés sans qu'un étudiant ait pris part au cours. Il suffit que l'enseignant ait « expos[é] les liens ». De fait, l'étudiant est en dehors de toutes les considérations, ce qui semble opposé à la notion même de pédagogie. Il est important de noter ici que nous nous appuyons sur les objectifs écrits. On imagine (espère !) que l'enseignant est plus clair dans sa préparation que ne laisse penser ce syllabus.

Il arrive que la formalisation nécessite un questionnement plus subtil. Prenons un exemple :

« Définir le métier de contrôleur de gestion. »

« Définir » est un verbe d'action qui pourrait être centré sur l'apprenant. Dans ce cas, cela signifie qu'on attend de l'étudiant qu'il définisse le métier de contrôleur de gestion. Par exemple, à la suite de l'animation d'un cas de contrôle de gestion sociale, on pourrait attendre de chaque étudiant qu'il définisse ce qu'il entend par « pilotage sociale d'une organisation ». Définir peut donc bien être un verbe d'action centré sur l'apprenant. Est-ce vraiment le cas ici ? Il semble que l'enseignant possède déjà la définition du contrôleur de gestion. Dans le cas où l'enseignement transmet la définition, le verbe « définir » n'est alors plus centré sur l'étudiant. L'enseignant définit. Il s'agit en fait d'une tâche. La différence avec un objectif est très importante. Une citation de Philippe Meirieu (2000, p.14) peut nous éclairer à ce sujet :

« L'essentiel, dans l'activité pédagogique, n'est jamais le produit, le résultat directement observable (le document élaboré seul ou en groupe, les devoirs, notes et résultats aux examens). L'essentiel, c'est le progrès effectué par chacun, les connaissances qu'il s'est approprié et qu'il peut réinvestir, la manière dont il s'est mis en jeu et qui lui a permis de grandir. Quand le maître se fixe sur la tâche et sur elle seule, quand il n'évalue qu'elle, il induit chez ses élèves des phénomènes de divination, de fraude ou de contournement ; il ne favorise pas l'apprentissage. Le rapport entre la tâche et l'objectif différencie situation de formation et situation de production : en formation, l'objectif est premier, dans la production, c'est la tâche. »

De fait, l'enseignant peut tout à fait « définir le métier du contrôleur », si cette tâche est rattachée à un véritable objectif pédagogique. Par exemple, afin que chaque étudiant identifie les différentes missions du contrôleur, l'enseignant peut avoir besoin de donner une définition claire du métier de contrôleur.

La différence entre tâche et objectif est importante car elle aborde ce qu'on attend concrètement de l'étudiant. S'il ne s'agit que, pour l'enseignant, de définir le métier, aucun comportement n'est attendu de l'étudiant, hormis une écoute passive. D'ailleurs, l'exclusion des étudiants du processus d'apprentissage entraîne leur passivité, qui fera souvent l'objet d'une plainte de l'enseignant. Pour centrer réellement l'objectif sur l'étudiant, on pourrait l'écrire plutôt comme ceci : « cerner les missions inhérentes du contrôleur de gestion. » ; ou « identifier les rôles principaux du contrôleur de gestion ».

Nous venons de voir, de manière relativement critique, que plusieurs énoncés présentés dans les syllabus de cours de contrôle comme des objectifs, n'en sont pas. Rappelons tout de même qu'il est important de distinguer les objectifs d'un syllabus de cours et les objectifs suivis par un enseignant. Autrement dit, si les énoncés du syllabus ne sont pas des objectifs, l'enseignant peut toujours formaliser des objectifs de son côté. Toutefois, l'état de la rédaction des objectifs dans les syllabus nous questionne sur la compréhension de cette notion. De plus, la mauvaise formalisation des objectifs dans les syllabus nous amène à nous poser une question : doit-on communiquer les objectifs de notre cours aux étudiants ? En s'appuyant sur les intérêts que nous avons listés précédemment, nous pensons que, dans la plupart des cas, communiquer formellement les objectifs améliore l'enseignement. En effet, lorsque l'étudiant sait précisément le comportement attendu de lui, l'enseignement se déroule plus sereinement.

La validation des énoncés en objectifs ou non est une question de forme qui, comme nous l'avons vu, a des conséquences concrètes sur l'ensemble de l'enseignement. Par ailleurs, l'analyse des objectifs des cours de contrôle nous permet de les regrouper autour de plusieurs familles d'objectifs, qui posent, chacune, des questions de fond spécifiques.

3 Quels objectifs pertinents d'un cours de contrôle ?

La liste des objectifs offre une diversité assez saisissante, bien que certains cours soient relativement similaires. Nous les avons regroupés en cinq familles d'objectifs,

présentées par ordre de complexité. En effet, les premières familles se retrouvent plutôt dans les cours de licence alors que les objectifs liés au « bagage théorique » ne sont présents qu'en master. Ces différences trouvent également racine dans les compétences ciblées qui sont différentes. En effet, un cours de contrôle de gestion en licence n'a pas vocation à former des contrôleurs de gestion mais plutôt à initier de futurs salariés à des problématiques de contrôle. Les cours de master, notamment dans des formations plus spécialisées, s'adressent à des étudiants qui peuvent potentiellement devenir contrôleur de gestion. Par ailleurs, des liens peuvent être faits avec les différents niveaux identifiés dans la taxonomie de Bloom (1979)⁵.

Les familles d'objectifs sont présentées les unes à la suite des autres, en abordant les problématiques spécifiques liées à cette famille : la connaissance des méthodes de contrôle de gestion (3.1) ; la mise en application des calculs et leur interprétation (3.2) ; la relation entre le contrôle et la prise de décision (3.3) ; la question des savoir-faire en contrôle (3.4) ; et, enfin, le bagage théorique à aborder en cours de contrôle (3.5).

3.1 La connaissance des méthodes de contrôle

Plusieurs objectifs renvoient à la connaissance des méthodes de contrôle.

« Reconnaître les différentes méthodes d'analyse et pouvoir choisir une méthode selon le problème posé. »

« Choisir une méthode, savoir l'utiliser et interpréter les résultats. »

Pour autant, la connaissance des méthodes de contrôle est-elle un objectif en soi ? La réalité de la mise en place d'une méthode en entreprise est toujours contingente à la situation et donc moins automatique qu'une suite d'exercices sur une méthode. Nos préoccupations, et donc nos objectifs, ne devraient-elles pas se concentrer sur des repères transmis aux étudiants pour appréhender la situation et mettre en place un système pertinent ? Prenons l'exemple des objectifs précités concernant la méthode des coûts complets. Il n'est pas rare de l'aborder par une suite d'exercices qui reprennent les différentes étapes de la méthode, dans des conditions souvent caricaturales (activité industrielle, nette distinction entre charges directes et indirectes, centres principaux et centres auxiliaires déjà définis, etc.). Certes, les étudiants

⁵ Pour rappel, Bloom distingue six niveaux d'objectifs ayant une complexité croissante : la connaissance, la compréhension, l'application, l'analyse, la synthèse et l'évaluation.

sont capables d' « utiliser » la méthode des coûts complets mais l'enjeu principal n'est-il pas dans les notions et les problématiques que cette méthode rencontre. De fait, les objectifs pourraient être formalisés autour de ces éléments. Nous proposons quelques exemples d'objectifs qui ne sont évidemment pas exhaustifs : distinguer les charges directes et les charges indirectes et cerner les limites de cette distinction ; repérer les charges directes et indirectes ; sélectionner des unités d'œuvre pertinentes au regard d'un centre de coût ; etc. Nous ne sommes pas en train de dire que la méthode des coûts complets ne doit pas être abordée. Néanmoins, nous défendons que les objectifs visés ne doivent pas être focalisés sur la compréhension de la méthode mais bien sur des compétences plus générales. Cette affirmation nous paraît valable pour d'autres méthodes de contrôle, d'autant plus qu'elles sont la proie à des effets de mode dont on ne sait pas s'ils tiendront dans la durée.

3.2 L'approche calculatoire

Peu d'objectifs se rattachent directement à l'approche calculatoire.

- « Mettre en œuvre les calculs de coûts de revient et savoir les interpréter. »*
- « Calculer et d'analyser les résultats et les écarts budgétaires à l'aide du modèle explicatif VMRP et de produire un commentaire ayant une réelle valeur ajoutée. »*
- « Comprendre et savoir utiliser (calcul et interprétation) les différentes façons d'analyser (typologies) des consommations de ressource (coûts). »*

En effet, nous pouvons remarquer que le calcul est toujours rattaché à la question de l'interprétation. Distinguons les deux afin d'en cerner les questions pertinentes.

L'approche purement calculatoire a plusieurs intérêts. D'un côté, elle permet d'aborder ou de ré-aborder des notions de logique et de mathématique qui dépassent largement la sphère du contrôle de gestion. D'un autre côté, le contrôle de gestion aborde des données chiffrées de manière spécifique : la distinction entre les différents types de charges ; l'imputation des coûts par des clés de répartition ; quelques calculs spécifiques tels que le seuil de rentabilité et les indicateurs financiers ; et les différents calculs d'écarts. Finalement, les thèmes spécifiquement calculatoires ne sont pas si nombreux. Pourtant, bien que peu d'objectifs y soient rattachés, la place consacrée aux calculs dans un cours de contrôle de gestion est souvent importante. Ce déséquilibre est source d'inefficacité car des moyens importants (notamment le temps et l'attention des étudiants, et des enseignants) sont déployés

pour des objectifs qui semblent restreints au regard de l'ensemble du contenu d'un cours de contrôle.

La question de l'interprétation est, quant à elle, centrale. Dans la profusion des données que peuvent fournir les outils de contrôle, comment ne pas porter une attention particulière sur la capacité des étudiants à comprendre le sens précis des indicateurs ? Les termes « interpréter » ou « analyser » ne semblent pas toujours assez précis dans le cadre d'un objectif pédagogique. Nous proposons les objectifs suivants : reconnaître une donnée aberrante et proposer des pistes possibles d'explication ; proposer des pistes d'amélioration au regard des résultats calculés ; comparer les résultats de deux méthodes et évaluer leur pertinence relative.

Le plus grand défi d'un enseignant par rapport au contenu de sa matière est de cerner les enjeux importants, autrement dit, ce qui peut être prétexte au développement de compétences adaptées. À ce titre, il faut questionner les niveaux de Bloom (1979). Un enseignement en contrôle ne peut se limiter aux trois premiers niveaux. Les trois suivants (l'analyse, la synthèse et l'évaluation) renvoient à des compétences transversales fondamentales (réflexion, raisonnement, état critique, etc.) qui doivent être visées dans un enseignement universitaire. Cela n'empêche pas une adaptation des objectifs au regard du niveau des étudiants.

Finalement, la question de l'interprétation amène une question primordiale en contrôle : le lien entre la mesure et la prise de décision.

3.3 Le lien avec les décisions stratégiques

Le lien entre outils de contrôle et décision est au cœur de la discipline. Les différents niveaux définis par Anthony (1993[1988]) y font d'ailleurs clairement référence⁶. Le contrôle de gestion n'est qu'une interface entre l'activité opérationnelle et la sphère stratégique. Au-delà des préconisations post-calculatoires, la prise de décision, dans un environnement aux données multiples, est à aborder en cours. La « prise de décision » n'est évoquée que dans deux objectifs, parfois dans des termes assez vagues.

⁶ Anthony distingue la planification stratégique, le contrôle de gestion et le contrôle des tâches, en abordant largement le lien entre le deux premiers niveaux.

« Les enseignements analyseront les apports des différents outils notamment au regard de la prise de décision dans les organisations. »

« Être capable d'établir un diagnostic à l'aide de ces techniques, de prendre des décisions et d'émettre des recommandations fondées sur l'analyse des coûts et des marges »

Que peut-on réellement aborder en cours, sans que ce soit artificiel ? La méthode des cas en gestion a largement fait ses preuves, les étudiants étant face à une situation inspirée de faits réels. Dans ce cas, il n'y a pas de « bonnes réponses » mais l'enseignant invite les étudiants à cerner les enjeux et à imaginer des solutions possibles, en identifiant leurs intérêts et leurs limites⁷. Le problème de l'accès à des cas de contrôle abordant la dimension stratégique de la discipline est concret et clairement d'actualité. L'existence de la centrale des cas et des médias pédagogiques est loin de régler l'ensemble du problème. En effet, le fait de demander à son université d'acheter un cas (souvent entre 500 et 1000 €) peut être compliqué lorsqu'on vient d'intégrer l'institution.

3.4 Les savoir-faire en contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une discipline ancrée dans le concret. Les outils proposés permettent de faciliter la compréhension de ce lien direct au réel. Par conséquent, les enseignants se fixent souvent des objectifs en termes de savoir-faire :

« Savoir élaborer et utiliser ces outils. »

« Construire des outils de pilotage et des tableaux de bord. »

« Concevoir et mettre en œuvre un système simple mais efficace de contrôle de gestion. »

« Réaliser des études de benchmarking »

« Construire un tableau de bord » renvoie à un objectif d'application. Or, en reprenant les différents étages dans la taxonomie de Bloom (1979), il nous semble que l'enjeu d'un tableau de bord se trouve plus dans des objectifs d'analyse, voire d'évaluation, plutôt que de simple application. Plus que « construire un tableau de bord », les étudiants doivent être capables d'identifier des indicateurs pertinents, de mesurer la cohérence entre un tableau de bord et une situation, d'évaluer les effets d'un indicateur sur le comportement des acteurs, etc.

⁷ Trois objectifs pédagogiques en soi !

Cette prise de hauteur permet à l'enseignant de cibler les enjeux majeurs des outils de contrôle.

De fait, il n'est pas rare que des objectifs de savoir-faire ne correspondent en fait qu'à des tâches pour atteindre des objectifs plus ambitieux. Prenons un exemple. « Réaliser des études de benchmarking » semble correspondre à une activité qui permet à chaque apprenant d'« identifier les différentes étapes d'une étude de benchmarking », de « sélectionner les sources utiles pour réaliser l'étude », etc. Nous revenons sur la différence entre un objectif et une tâche abordée dans la partie 2.2.

Enfin, l'analyse des objectifs récoltés nous fait remarquer un paradoxe. Bien que le contrôleur de gestion soit régulièrement présenté comme un « *business partner* », aucun objectif n'est relié à des savoir-être requis du contrôleur. Il semblerait qu'on imagine que ces savoir-être ne s'acquièrent pas dans un cours. Toutefois, pour la réflexion, nous proposons quelques objectifs liés à ces compétences : identifier chaque partenaire du contrôleur de gestion, ses besoins en contrôle et les éléments qu'on peut lui demander ; identifier les désagréments engendrés pour les autres acteurs des méthodes de contrôle ; mesurer les intérêts et les limites des missions du contrôleur pour la gestion stratégique d'une organisation ; etc.

3.5 Quels concepts sont importants en contrôle ?

Dans les cours de master, quelques objectifs font référence à un « bagage théorique » en contrôle :

« Apporter aux étudiants un bagage théorique solide, ainsi que des méthodes d'intervention, pour leur permettre d'évoluer dans des contextes différents et changeants et à relier en permanence ces acquis conceptuels et méthodologiques aux réalités quotidiennes de la vie des organisations. »

« Dresser l'état de l'art du contrôle de gestion. »

Dans une discipline qui est souvent appréhendé par le biais de cas chiffrés, nous pouvons poser la question : quel bagage théorique peut être abordé dans un cours spécifique de contrôle de gestion ?

Pour notre part, il nous semble que la théorie des organisations a toute sa place en contrôle. Plusieurs niveaux peuvent être abordés.

A minima, il nous semble que la théorie de la contingence est réellement évoquée. En effet, lorsqu'on présente un outil ou une méthode de contrôle, les étudiants relèvent les conditions dans lesquelles cet outil est pertinent ou non. De plus, les relations de pouvoir peuvent être abordées par le biais des outils de gestion. À ce titre, la méthode des cas semble adéquate.

Par ailleurs, des contenus plus ambitieux peuvent faire l'objet d'enseignements. À cette fin, l'ouvrage de Chiapello et Gilbert (2013), synthétisant toutes les théories traitant de l'instrumentation de gestion peut être un appui utile. L'esprit de la sociologie des outils, qui aborde le contrôle, non plus simplement sur l'aspect technique, mais également dans sa réalité organisationnelle, nous paraît être un point à aborder dans un cours de master. Pour les plus ambitieux, les approches critiques, institutionnalistes et interactionnelles peuvent faire l'objet d'échanges très riches avec des étudiants, à condition d'en avoir le temps. Pour autant, nous n'avons pas connaissance de cours structurés autour de ces questions bien que ceux-ci doivent exister⁸.

Conclusion

Cette communication insiste sur l'importance de fixer rigoureusement des objectifs pédagogiques. Le non-respect des trois critères de validation d'un objectif, entraîne selon nous, des risques importants sur l'enseignement. Une fois cette question de forme réglée, l'analyse des objectifs nous a amené à nous questionner sur les objectifs pertinents d'un cours de contrôle. La communication révèle des niveaux différents dans lesquels on peut piocher afin de bâtir un enseignement adapté à son public. Les carences dans les objectifs récoltés n'ont, à notre sens, rien de spécifique au contrôle de gestion. Toutefois, le fait de les expliciter dans le cadre d'une matière précise permet d'illustrer les problèmes que cela pose concrètement.

Fixer des objectifs pédagogiques pertinents ne règle par la problématique de l'animation du cours. Pour autant, des objectifs ambitieux et complets favorisent des séquences d'enseignement variées (présentation, exercice, groupe de travail, échanges,

⁸ Nous sommes d'ailleurs intéressés par la présentation des démarches existantes.

lecture, recherche, etc.). De la même manière, fixer des objectifs pédagogiques pertinents ne règle pas la problématique de l'évaluation des étudiants. Pour autant, des objectifs ambitieux et complets favorisent des modalités d'évaluation variées (individuelles et collectives), liées aux différents niveaux d'apprentissage que sont la connaissance, la compréhension, l'application, l'analyse, la synthèse et l'évaluation. Une évaluation qui ne s'appuierait que sur un examen individuel de connaissances paraît répondre à des objectifs trop restreints. Ces questions de l'animation du cours et de l'évaluation pourraient faire l'objet de communications propres, la présente ne les aborde pas.

Concernant la problématique de la construction des objectifs, cette communication comporte déjà de nombreuses limites. Son impulsion provient de convictions personnelles qu'il faudrait compléter à l'aide de recherches plus approfondies. Plusieurs pistes peuvent être évoquées : une récolte plus large de matériau, en distinguant les différentes institutions ; des entretiens avec des enseignants, des étudiants et des responsables de diplômes afin d'aborder les contraintes en situation ; l'observation en cours afin d'analyser le lien entre les objectifs officiels et l'animation réelle de l'enseignement ; des entretiens avec des contrôleurs de gestion afin de cibler les compétences-clés utiles en situation ; l'analyse d'offres d'emploi de contrôleurs afin de révéler les compétences recherchées. En toile de fond, toutes ces réflexions questionnent le type de contrôleur de gestion que nous souhaitons former.

Bibliographie

- Anthony, R. N. 1993. *La fonction contrôle de gestion*. Traduit par J.L Ardoin. Paris: Publi-Union.
- Bloom, B. S. 1979. *Taxonomie des objectifs pédagogiques*. Traduit par M. Lavallée. Montréal, Canada: Education nouvelle.
- Chiapello, E., et P. Gilbert. 2013. *Sociologie des outils de gestion: introduction à l'analyse sociale de l'instrumentation de gestion*. 1 vol. Grands Repères. Paris, France: la Découverte.
- Hameline, D. 1992. *Les objectifs pédagogiques: en formation initiale et en formation continue*. ESF éd.
- Mager, R.F. 2005. *Comment définir des objectifs pédagogiques*. Traduit par G. Décote. Dunod.
- Meirieu, Philippe. 2000. *Enseigner: le devoir de transmettre, les moyens d'apprendre*. SFRS. <http://meirieu.com/ARTICLES/AN2000.pdf>.
- Raynal, F., et A. Rieunier. 2005. *Pédagogie, dictionnaire des concepts clés: apprentissages, formation, psychologie cognitive*. ESF éd.

Annexe 1 : Liste des objectifs récoltés sur quatorze cours de contrôle de gestion – Cours de licence

Intitulé du cours	Niveau	Nb d'heures	Objectifs
Comptabilité de gestion	Licence	23	Reconnaître les différentes méthodes d'analyse et pouvoir choisir une méthode selon le problème posé.
			Mettre en œuvre les calculs de coûts de revient et savoir les interpréter.
			Contrôler et analyser la rentabilité pour la prise de décisions.
Comptabilité de gestion	Licence	15	Sensibiliser à l'importance des problèmes de la rentabilité dans la réflexion commerciale
			Se familiariser avec les différentes démarches et techniques d'analyse des coûts
			Savoir évaluer le coût d'un produit, d'une étude, d'une activité (impératif pour être à même de fixer un prix de vente)
			Se rendre compte que la comptabilité analytique s'intègre dans la démarche stratégique

Annexe 2 : Liste des objectifs récoltés sur dix cours de contrôle de gestion – Cours de master

Intitulé du cours	Niveau	Nb d'heures	Objectifs
Nouveau contrôle de gestion	Master	21	Connaître les nouveaux outils du contrôle de gestion destinés à la maîtrise des coûts
			Connaître les nouveaux outils du contrôle de gestion associés aux tableaux de bord
			Savoir élaborer et utiliser ces outils
Contrôle de gestion	Master	?	Reconnaître les différentes méthodes d'analyse des coûts
			Choisir une méthode, savoir l'utiliser et interpréter les résultats (analyser la rentabilité)
			Savoir élaborer un budget opérationnel et de trésorerie
			Savoir analyser les écarts de coûts entre prévisions et réalisations
			Connaître et construire un tableau de bord
Contrôle de gestion budgétaire	Master	24	Maîtriser le processus du contrôle budgétaire
			Maîtriser les techniques de prévision (commerciale, de production, d'approvisionnement,...)
			Appréhender les nouvelles orientations des techniques budgétaires
			Equilibrer un budget de trésorerie
			Finaliser le système budgétaire par l'établissement des documents de synthèse
			Développer une réflexion critique sur les enjeux et les techniques de la gestion budgétaire
Contrôle de gestion stratégique	Master	?	Maîtriser les concepts de base et être à même de mobiliser les différentes disciplines de la gestion (GRH, finance, comptabilité, marketing, etc) pour comprendre la stratégie générale de l'entreprise.
			Comprendre les liens entre diagnostic, choix stratégiques et déploiement stratégique.
			Appliquer les concepts vus en cours

Intitulé du cours	Niveau	Nb d'heures	Objectifs
Contrôle, audit et organisation	Master	?	Insister sur les dimensions organisationnelle et managériale du contrôle en précisant la forme du processus de contrôle, les rôles du contrôleur de gestion dans ce processus et la nature de ses relations avec les objets de contrôle.
			Exposer les liens entre structure et contrôle et les règles de fixation de prix de cession interne qui en découlent.
			Ensuite, le rôle de l'instrumentation de gestion sera développé, en mettant l'accent sur l'interactivité des acteurs et les différents types de rationalité à l'œuvre.
			Finalement, le contrôle, en tant qu'impulseur du changement sera traité.
Mesure de la performance	Master	36	Présenter les différents outils de pilotage utilisés en contrôle de gestion en insistant sur les aspects méthodologiques, les fondements et limites de ces outils.
			Les enseignements analyseront les apports des différents outils notamment au regard de la prise de décision dans les organisations. Les difficultés techniques particulières ne seront pas spécifiquement approfondies.
Pilotage de la performance	Master	36	Apporter aux étudiants un bagage théorique solide, ainsi que des méthodes d'intervention, pour leur permettre d'évoluer dans des contextes différents et changeants et à relier en permanence ces acquis conceptuels et méthodologiques aux réalités quotidiennes de la vie des organisations.
Contrôle de gestion	Master	20	Dresser l'état de l'art du contrôle de gestion.
			Réfléchir sur les modalités d'adaptation du dispositif à différents contextes de management.

Intitulé du cours	Niveau	Nb d'heures	Objectifs
Contrôle de gestion	Master	36	Comprendre l'état d'esprit managérial du contrôle de gestion
			Concevoir et mettre en œuvre un système simple mais efficace de contrôle de gestion, tout en connaissant ses effets (positifs et négatifs) et ses limites en termes d'orientation des comportements et donc sur la performance de l'organisation.
			Définir et comprendre le management, le processus de contrôle de gestion et ses trois phases (Bouquin, 1992), les grandes modalités du contrôle organisationnel (Ouchi, 1977 et 1979), le rôle du cdg dans la déclinaison de la stratégie (Anthony, 1965 et 1988 ; Simons, 1995), c'est-à-dire l'état d'esprit managériale du cdg, le modèle d'activité
			Distinguer clairement les finalités, et donc les différences en termes de modalités, entre la comptabilité financière, et la comptabilité de gestion
			Comprendre et savoir utiliser (calcul et interprétation) les différentes façons d'analyser (typologies) des consommations de ressources (coûts) : coût complet / partiel, fixe/variable, coût historique/d'opportunité, direct/indirect, réel/standard, etc.
			Etre capable d'établir un diagnostic à l'aide de ces techniques, de prendre des décisions et d'émettre des recommandations fondées sur l'analyse des coûts et des marges
			Comprendre et définir la responsibility accounting, les centres de responsabilités, les PCI et leur lien avec la structure organisationnelle dans l'évaluation de la performance
			Connaitre et comprendre les modalités, les enjeux et les limites du processus budgétaire et être capable de construire les différents types de budget (opérationnels et financiers), jusqu'à l'établissement des états financiers prévisionnels inclus,
			Etre capable de calculer et d'analyser les résultats et les écarts budgétaires à l'aide du modèle explicatif VMRP et de produire un commentaire ayant une réelle valeur ajoutée
			Etre capable de suggérer des améliorations à un système de contrôle existant
Contrôle de gestion avancé	Master	10	Introduire le participant dans le cadre des nouvelles tendances en matière de contrôle de gestion

Annexe 3 : Liste des objectifs récoltés sur deux cours de contrôle de gestion – Pas d’information sur le niveau

Intitulé du cours	Niveau	N b d'heures	Objectifs
Contrôle de gestion		?	Appréhender les théories et les mécanismes du contrôle.
			Définir le métier de contrôleur de gestion
			Utiliser toutes les techniques de coûts
			Construire un dispositif budgétaire
			Construire des outils de pilotage et des tableaux de bord
			Réaliser des études de benchmarking
			Concepts et outils du yield management pour traiter l’optimisation des immobilisations
			Avoir un modèle de pilotage des RH et construire un tableau de bord social
Contrôle de gestion approfondi		?	Replacer le contrôle de gestion au sein du contrôle organisationnel
			Il met l’accent sur la nécessaire adaptation des systèmes de contrôle de gestion en fonction du contexte organisationnel.