

LE CONTRÔLE DE GESTION À L'ÉPREUVE DES STRATÉGIES DE TRANSFORMATION

Romuald DE LA CRUZ

Université Paul Valéry Montpellier 3

UFR4/Faculté Sciences Sociales, des Organisations et des Institutions

Communication, Ressources Humaines et Intervention Sociale

(France)

RÉSUMÉ:

Dans un monde en perpétuelle évolution, dans lequel le rythme et l'intensité des changements s'accroissent, les organisations ne doivent plus se contenter de choisir entre cohérence globale ou réactivité locale, conformité ou flexibilité, fiabilité ou rapidité. Qu'il s'agisse d'entreprises ou d'administrations, elles doivent désormais affronter la complexification de leurs environnements en libérant les énergies créatrices vers des formes d'organisation et de management plus agiles, plus mobiles et plus ouvertes sur leurs écosystèmes.

Cette nouvelle perspective interroge les pratiques du contrôle de gestion, vecteur de conformité stratégique, conseiller en gestion, accompagnateur du changement, partenaire d'activité ou encore co-pilote opérationnel.

S'il veut orchestrer une transformation maîtrisée, ou plus largement un pilotage transformationnel, le contrôle de gestion doit non seulement réinventer ses pratiques, tant dans ses objectifs que dans les ressources mobilisées, mais également s'affirmer comme catalyseur de la transformation. Il ne s'agit plus d'être un observateur mais un acteur, qui s'implique en réinventant ses pratiques. Le contrôle de gestion transformatif, s'appuyant sur une approche réflexive recherchant à promouvoir l'agilité et l'innovation, devient la condition du développement d'une nouvelle pratique disruptive.

Mots-clés: Contrôle de gestion, pilotage, transformation, management.

Dans son ouvrage consacré aux fondements du contrôle de gestion, H. Bouquin (2011) interroge les usages potentiels de cette activité : « *Il peut servir plusieurs buts, le plus classique étant, bien entendu, l'aide au management pour l'amélioration de la performance économique. Mais le code est caché dans la terminologie même : gestion ou management ? Contrôle ou control ? Faire du contrôle de gestion un outil de déclinaison de la performance économique, voire de surveillance des coûts, ou le construire comme un processus de socialisation des managers, pour identifier ceux qui sont aptes à assumer les responsabilités et à progresser ? Toute la gamme est possible, tout un programme de malentendus peut se développer.* »

Dans le contexte actuel de transformation des organisations, le panel des pratiques du contrôle de gestion révèle des compétences et des savoir-faire qui trouvent une

certaine utilité dans la dynamique de changement. Mais cette utilité ne peut prendre forme que si la transformation des organisations conduit parallèlement à une évolution de ses propres pratiques. En effet, le contrôle de gestion, qui oscille entre la surveillance de l'alignement stratégique et le co-pilotage de l'activité, entre plans d'actions et accompagnement au pilotage, entre le niveau stratégique et le lien avec les opérationnels, est contraint de s'adapter, voire de se réinventer, tant dans ses objectifs que dans les ressources mobilisées.

Cette adaptation a comme premier corollaire de modifier son rôle au sein des organisations. « *Voilà donc le contrôleur de gestion, mal nommé, d'emblée gêné par son titre, maintenant écartelé entre un rôle taylorien classique : organiser le travail des autres, sinon les surveiller, et un rôle d'agent du changement.* » (Bouquin, H. 2011).

Au-delà de cette modification de rôle, le contexte de transformation exige également un changement de posture ; de celle de technicien observateur (du simple appui technique de pourvoyeur de chiffres au conseiller éclairé qui aide à la décision) à celle d'acteur impliqué (de l'accompagnateur qui aide au pilotage au partenaire en affaire qui prend sa part de responsabilité), tout en développant celle de vecteur de transformation (de son hybridation avec les démarches d'amélioration continue à une approche réflexive stimulant l'agilité et l'innovation).

Or, ce changement de posture met alors en exergue des champs de tensions entre la nature originelle du technicien-surveillant et celle envisagée d'un co-pilote agile et innovant. C'est dans ces champs de tension que prend naissance la transformation des pratiques, à travers la prise de conscience des déterminants de la réflexion, invitant à une analyse critique des postures, de la pensée, des savoirs, des idéologies, des croyances et de l'expérience, plus largement de l'implication de soi.

Face aux enjeux de transformation, il ne s'agit pas de substituer une nouvelle pratique du contrôle de gestion à celles actuellement en vigueur, mais d'insuffler une culture de la transformation dans sa démarche. Il s'agit alors de co-développer un contrôle de gestion transformatif, en mobilisant une approche réflexive et en mettant l'accent sur l'agilité organisationnelle ou technologique (versus performance économique), tout en investissant le champ de la gestion de l'immatériel¹ (versus capital financier et matériel, produits) pour permettre un pilotage transformationnel.

1. DE LA MESURE ET DU CONTRÔLE DE LA PERFORMANCE AU PILOTAGE ET À L'ORIENTATION DE LA PERFORMANCE

Depuis son émergence au XIX^{ème} siècle, enquêtes et observations ont eu tendance à montrer que les pratiques du contrôle de gestion ont progressivement évolué, jouant un rôle de niveau stratégique puis opérationnel. Depuis les années 1960, au

¹ Ensemble des objets et des phénomènes qui concourent à l'activité d'une entreprise qui ne sont pas, ou mal, reflétés dans son bilan comptable. Cappelletti, L. (2012). Exemples capital humain, image et réputation, brevets, données...

travers des outils et des méthodes qu'il propose, ainsi que des missions de conseil, voire de formation, qu'il assure, le contrôleur de gestion² aurait évolué du statut de technicien-surveillant vers ceux d'aide à la décision, de partenaire du manager local ou de co-pilote de la prise de décision. Cette mutation n'a été possible qu'au prix d'une évolution de son rôle dans les organisations, fruit d'une plus grande implication dans la gestion de son organisation et d'une hybridation avec les démarches d'amélioration continue³. « Partenaire en affaires », il accompagne désormais les opérationnels ou fonctionnels dans le pilotage de leur activité.

Mais si cette évolution demeure encore marginale et récente, elle ne se substitue par forcément à l'exercice de ses missions classiques de surveillant et de pourvoyeur de chiffres. En effet, avant d'être une fonction, définie par des missions et des interactions, le contrôle de gestion est un ensemble de pratiques multiformes qui dépendent non seulement de son niveau et de son rattachement hiérarchiques, mais aussi :

- de la taille de l'entité dans laquelle il officie,
- du secteur d'activité concerné,
- de l'environnement auquel il est soumis,
- de la stratégie et de la culture de l'organisation dans laquelle il évolue,
- de la maturité des dispositifs mis en place au sein de son organisation.

Tous les contrôleurs de gestion ne font donc pas le même travail. Il semble ainsi délicat de dresser un « profil type » du contrôleur de gestion et de ses responsabilités.

Néanmoins, il est possible d'en identifier certaines constantes. Rattaché aux dirigeants, le contrôleur de gestion « type » a autorité sur le suivi du budget et des résultats, les tableaux de bord et les plans d'action (plans et programme d'actions, contrat de performance), très rarement sur la gestion (sectorielle ou fonctionnelle : ressources humaines, finances, matériels, infrastructures...), les systèmes d'information, la comptabilité ou l'audit interne.

Associé parfois aux projets de développement, d'évolution organisationnelle, de conduite du changement, il intervient dans les étapes mécaniques du processus de planification et de contrôle (chiffrage du plan ou du projet, suivi des résultats ou du processus, analyse des écarts des résultats...). En lien avec les décideurs opérationnels ou fonctionnels, il consacre plus de la moitié de son temps aux aspects techniques par la production de données ou la supervision du fonctionnement des outils, même s'il formule de plus en plus le vœu de développer le volet « animation » de sa fonction.

² Deux définitions du contrôle de gestion de Antony, R.N., illustrant l'évolution des pratiques :

- « Le contrôle de gestion est un processus par lequel les managers de l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisés de façon efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés. » (Anthony 1965)
- « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation, pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation. » (Anthony 1988)

³ Henriot, J. Gorin, S. Khenmiche, S. (2021).

1.1. Management ou contrôle ?

Dans un ouvrage, H. Löning (2008) regroupe les tâches du contrôleur de gestion autour de trois rôles : informationnel, organisationnel et relationnel. Chacune de ces dimensions demeure plus ou moins développée, selon les cas :

- le rôle informationnel renvoie aux actions de collecte, traitement, sélection, commentaire, analyse et diffusion de l'information de gestion (résultats, indicateurs), ainsi qu'à celles d'administration et d'animation des procédures (collecte des données, organisation des dialogues de gestion) et des systèmes d'information en vue de fiabiliser l'information et de respecter les échéances relatives au suivi de la performance et à son compte rendu (rapports d'activité, documents d'entreprise, tableaux de bords...);
- le rôle organisationnel fait référence à la nécessité de créer, d'améliorer et de mettre en cause les systèmes d'information et de contrôle. Il s'agit pour le « contrôleur-architecte » de s'interroger sur la pertinence des pratiques et sur leur adéquation avec les attentes de l'organisation ;
- dans son rôle relationnel, le « contrôleur-conseil » réalise, pour le compte des décideurs, le chiffrage en termes de performance des projets, des plans ou des mesures correctrices. Il formule ainsi des recommandations (aide à la décision).

Du « contrôleur - surveillant » au « contrôleur - conseil ».

Les différentes pratiques du contrôle de gestion trouvent leur ancrage théorique dans deux grandes approches des systèmes de contrôle : la première envisage le dispositif de contrôle comme un moyen de s'assurer du respect d'un contrat (aide à la délégation de pouvoir), la seconde d'apporter l'information et d'améliorer la prise de décision (aide à la décision).

L'approche contractuelle

Dès les années 1960, l'orientation contractuelle du contrôle de gestion a surtout été représentée par la théorie de l'agence, laquelle s'intéresse aux deux aspects du contrôle :

- le contrôle exercé par les propriétaires (conseil d'administration, actionnaires) sur les dirigeants (directeurs, titulaires de grand commandement) ;
- et celui exercé par les dirigeants sur leurs subordonnés.

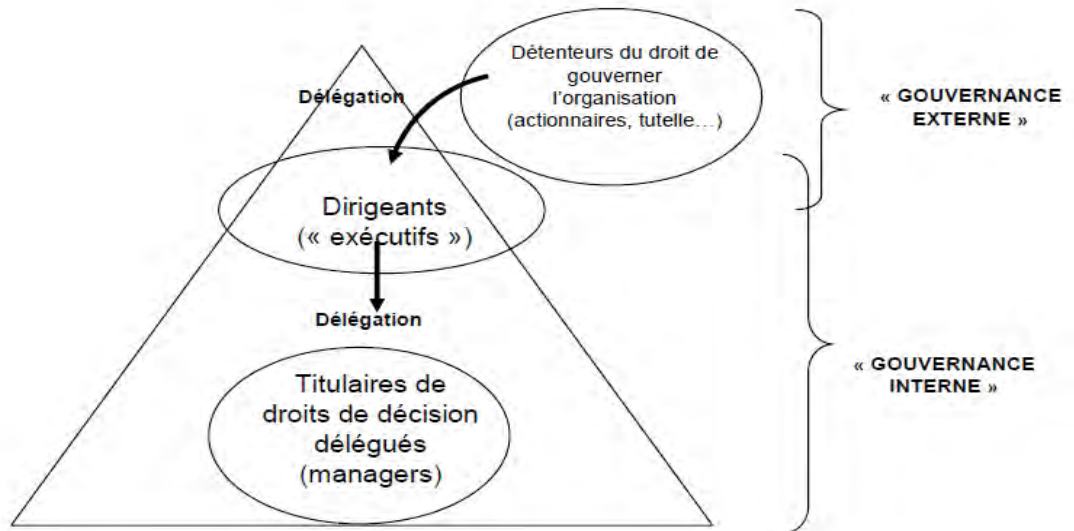
Dans les deux cas, le mandat délègue une partie de son pouvoir (et non de sa responsabilité) au mandataire. Or, le premier est bien moins souvent informé que le second sur la marche opérationnelle, d'où la nécessité de disposer de dispositifs d'incitation et de contrôle dont l'objet est de canaliser les actions mises en œuvre et de les évaluer.

Dans cette approche contractuelle, le contrôle de gestion devient l'un des moyens dont dispose les dirigeants pour s'assurer de l'alignement stratégique des actions menées par leurs subordonnés (agir dans la direction donnée, en conformité avec la stratégie définie) et combattre l'opportunisme ou la volonté d'indépendance de leurs collaborateurs (amender ou corriger les comportements en cohérence avec les intérêts des supérieurs).

L'opportunisme provient d'une situation d'asymétrie de l'information entre les acteurs. Cette asymétrie signifie que l'une des deux parties ne possède pas toutes les informations disponibles et nécessaires à la prise de décision. Dans la théorie des contrats, cette asymétrie peut se traduire par une sélection adverse (on ne dit pas tout sur le sujet ou bien on joue sur la non maîtrise technique d'une des parties), ou un aléa de moralité (on ne connaît pas tout du comportement et des efforts réalisés par l'une des parties).

Le contrôle de gestion devient alors un vecteur de conformité. Il s'inscrit dans un système qui structure les situations managériales. L'enjeu est celui de la distribution des rôles dans un processus de décision ; le contrôle de gestion permettant d'aider à déléguer (son pouvoir). En quelque sorte, « le contrôle de gestion permet la centralisation grâce à la décentralisation ».

Encadré 1 : Schéma de gouvernance.



Toute gouvernance, dans toute organisation, est une chaîne de délégation, notamment la gouvernance interne. Le système, ainsi créé, impose une cohérence dans le temps entre la gouvernance externe (détenteurs du droit de gouverner) et interne (dirigeants exécutifs et ses délégués). Il en est de même au sein de la gouvernance interne entre dirigeants et subordonnés. Cette cohérence recherchée doit être autant verticale qu'horizontale. La cohérence verticale repose sur la déclinaison des objectifs. Celle horizontale (latérale) vise à réduire le balancement entre fonction et processus. Il s'agit en substance de la question de la transversalité et de l'approche globalisante de la chaîne de valeurs.

Le contrôleur de gestion intervient alors à double titre : avant l'action, il participe à la formalisation de la stratégie, la définition des objectifs que les acteurs doivent atteindre ; après l'action, il mesure les performances de ces derniers. Comme le précise R. N. Anthony (1988), le contrôle de gestion est le processus « *par lequel les dirigeants obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées* ».

de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation
».

Parce qu'il est directement rattaché au décideur, son positionnement (au-dessus des parties) lui permet d'assurer son contrôle avec neutralité et une relative indépendance des organes de gestion (opérationnelle ou fonctionnelle).

Chargé de surveiller les activités dans le cadre d'une organisation, le « contrôleur-surveillant » est alors, dans ce rôle, peu incité à entrer en relation avec le terrain. Les seules interactions concernent les demandes d'explication et de justification des écarts constatés aux vues des résultats enregistrés par les services et entités subordonnés. De fait, l'aide à la décision est exclue de ce rôle puisque, dans cette approche contractuelle, les acteurs sont censés détenir les connaissances et compétences leur permettant de prendre des décisions rationnelles.

L'activité de conseil, loin d'être systématique, n'est qu'une des conséquences possibles du diagnostic. S'il permet de constater de manière quantitative le degré d'atteinte des objectifs, ce type de contrôle (surveillance) demeure limité, notamment parce qu'il n'explique pas comment agir pour les atteindre.

L'approche informelle

Cette seconde approche se fonde sur l'incertitude à laquelle sont confrontés les acteurs. Ces derniers ont besoin d'informations pour appuyer leurs décisions ; l'information et son management constituant des facteurs clé de succès de la mise en œuvre d'une stratégie. Le premier informé possède finalement un avantage concurrentiel, tel celui que peut tirer une entreprise du marché nouveau qu'elle crée.

Dans cette optique, il est demandé au contrôleur de gestion de fournir l'information ad hoc ou de donner aux responsables les moyens de piloter, de prendre des décisions, d'agir, en ayant la connaissance la plus exacte et la plus rapide possible de leur situation. La fonction du contrôleur de gestion est confondue avec celle de conseiller en gestion.

Dans la mesure où l'on cherche à « faire faire » le contrôle de gestion par les acteurs, il est celui qui informe, conseille, facilite la gestion et non celui qui vérifie, inspecte ou apprécie. Il est, en outre, celui qui apporte une assistance méthodologique dans les instruments de pilotage.

A partir des années 1980, le contrôleur de gestion devient cet homme d'étude qui éclaire le décideur sur les conséquences de telle action ou prescrit des axes méthodologiques. On reconnaît alors ouvertement son rôle actif de formateur et d'agent du changement dans une organisation plus décentralisée où est encouragée une collaboration plus étroite entre opérationnels ou fonctionnels (ceux qui font, mettent en œuvre, gèrent) d'une part, et contrôleurs d'autre part. C'est l'ère de l'aide à la décision.

Cette dimension de conseil, intégrée dans la pratique, amène le contrôleur de gestion à être un animateur des systèmes de contrôle qui conduit des analyses pour

améliorer la prise de décision, suggère des plans d'action et argumente ceux que proposent les managers⁴.

Cette acception a comme conséquence d'obliger le « contrôleur-conseil » à travailler sur le passé comme sur le futur en matière de planification et de suivi de la performance. Le « contrôle a priori » est ainsi intégré aux méthodes, en complément du « contrôle a posteriori » déjà en place. La légitimité du contrôle de gestion repose alors sur la modélisation avant une prise de décision.

En outre, ce « contrôleur-conseil » devient de fait un levier du changement, symbole d'un environnement mouvant, de plus en plus rapidement, qui impose des qualités d'adaptation.

Parce qu'il propose des mesures correctrices, il est celui qui suggère, encourage et suscite des évolutions, majeures ou légères, dans l'organisation du travail (structures, fonctions, processus, procédures), notamment pour permettre son adéquation avec les nouveaux enjeux ou gisements de performance, comme avec les nouveaux outils disponibles⁵.

Mais, cette dimension de conseil met surtout en cause sa neutralité. « Conseiller du prince », sorte de « fou du roi »⁶, le contrôleur de gestion peut aussi être tenu responsable des écarts (de toute nature), d'où la nécessité de s'assurer en amont de la crédibilité et de la fiabilité des données transmises par les opérationnels ou fonctionnels. Cela l'oblige ainsi à tisser des liens avec ses fournisseurs de données, à collaborer et à développer la confiance entre les parties prenantes. Il en est de même des résultats, pour lesquels le contrôleur de gestion doit aider les décideurs à les redresser avant qu'il ne soit trop tard. Pour lui, la difficulté consiste alors à s'engager ou à s'impliquer dans le processus de pilotage, tout en se gardant bien de prendre la place du pilote. En effet, en aucun cas, ce contrôleur de gestion « impliqué » ne doit se sentir investi d'un quelconque pouvoir décisionnel.

Le contrôleur de gestion « impliqué » : de l'aide à la décision au « business partner ».

Certains auteurs ont fait état d'une évolution plus contemporaine du contrôle de gestion : assimiler le contrôleur de gestion à un véritable « partenaire en affaires » (business partner). Comme le souligne H. Bouquin (2011) « *La mission du contrôleur de gestion consiste au fond à installer et maintenir autour des managers les conditions leur permettant d'identifier les objectifs pertinents et de maximiser les chances de les atteindre tant qu'ils restent pertinents (donc de les modifier en temps utile s'ils ne sont pas pertinents)* ».

Au-delà d'une capacité à fournir les outils et les informations utiles au pilotage, à jouer le rôle de conseiller auprès des dirigeants pour améliorer la prise de décision,

⁴ A ce socle commun viennent s'ajouter ce qui est parfois présenté comme de nouvelles tâches assignées au contrôle de gestion : les études ponctuelles, la conception et la mise en place de systèmes d'information.

⁵ L'apport de nouveaux outils (de mobilité, de gestion, de planification, de mesure...) redimensionne souvent l'environnement général du travail des acteurs. A ce titre, il devient parfois nécessaire de redéfinir la mission de la structure (périmètre, buts et objectifs) au regard des nouvelles manières de faire (tâches, procédures, modes opératoires), tout en repensant ou adaptant l'organisation du travail (processus).

⁶ Durand, X. (2009).

le contrôleur de gestion dispose (parfois) d'une aptitude à s'investir lui-même dans l'activité, à engager sa responsabilité délaissant de fait sa neutralité. L'enjeu d'une telle évolution devient alors la réduction de l'asymétrie informationnelle : l'indépendance du contrôleur de gestion apparaît comme un point d'équilibre entre une indépendance idéale et une dépendance réelle, compromis réaliste et négocié entre un décideur opérationnel ou fonctionnel (manager) et un contrôleur de gestion. En effet, il a souvent été démontré que le doublement des équipes (aux niveaux des dirigeants et des opérationnels ou fonctionnels) n'était pas toujours synonyme d'une plus grande fiabilité dans la remontée de l'information. Une démarche partenariale peut alors s'avérer opportune et fructueuse, construite autour de la nécessité d'une collaboration étroite.

Cette collaboration étroite repose sur une relation de partage équitable («donnant-donnant») ou plus largement sur une relation de client fournisseur intégré (RCFI)⁷. D'une part, le contrôleur de gestion fournit les moyens (savoir, savoir-faire, accès à l'information, proximité des dirigeants) à l'opérationnel ou fonctionnel pour lui permettre d'améliorer ou d'initier le pilotage de son activité. Il l'accompagne dans la prise de décisions, leur mise en œuvre et leur suivi (accompagnement au pilotage). D'autre part, l'opérationnel ou le fonctionnel associe le contrôleur de gestion dans sa conduite des affaires et du changement (parfois il instaure même un co-pilotage), gage de confiance et de fiabilité (et de rapidité) des informations remontées⁸.

Lorsque cette aptitude à s'impliquer via une démarche partenariale s'avère possible, le contrôleur de gestion répond alors aux désirs et aspirations exprimés par les opérationnels ou fonctionnels : l'implication du contrôleur de gestion en amont et en aval dans le suivi de leur activité, au travers des conseils qu'il prodigue et du rôle de pédagogue qu'il est amené à endosser.

Cette pratique du contrôleur de gestion se caractérise davantage par la dimension relationnelle et humaine de son intervention que par ses compétences techniques. Sa vision à la fois stratégique, globale et transversale lui permet de catalyser les échanges et de tisser des liaisons verticales et horizontales entre différentes fonctions de l'organisation. Sorte de facilitateur qui établit des liens dans l'organisation (il arrive à mettre autour d'une même table les différentes parties prenantes), il joue le rôle de pivot entre l'information et les acteurs de la décision. Il participe ainsi au processus d'apprentissage et justifie sans aucun doute son implication dans l'élaboration et dans la mise en place d'une stratégie.

L'intérêt principal d'une évolution vers un contrôle de gestion « partenaire en affaire », concrétisée dans l'accompagnement au pilotage, est évidemment de mieux répondre aux besoins des décideurs opérationnels ou fonctionnels. Le contrôle de gestion aide au pilotage de la stratégie pour les dirigeants et agit sur la mise en œuvre des moyens auprès des responsables opérationnels ou fonctionnels.

⁷ La RCFI se caractérise par l'adoption, au sein d'une organisation, d'une posture interne qui place chaque individu à la fois comme fournisseur de prestations internes au profit de « clients internes » ou en attente de prestation de « fournisseurs internes ». Chacun est de ce fait, collectivement et individuellement, client et fournisseur. Le but de la RCFI est d'établir de nouvelles relations et de nouvelles méthodes de travail entre tous les maillons d'une structure, avec un objectif commun : satisfaire le client, conformément à ses besoins et exigences

⁸ Lambert C., Sponein, S., Raguideau, P. (2010).

Il y voit alors une manière de sortir du cadre habituel de ses activités et d'élargir ses compétences et ses responsabilités. D'une part, il convient de noter que d'autres fonctions sont apparues ou se sont développées en étant dévolues au contrôle : audit interne, contrôle interne, contrôle qualité. D'autre part, les modes de management ont évolué vers plus de prises de responsabilités. Le contrôle de gestion a donc moins besoin que par le passé de se centrer sur la recherche d'une conformité stratégique (corporate cop) mais devient la clé de voute de la décentralisation. Le terme « contrôle » s'apparente alors à celui de « maîtrise ».

Ces situations sont sources de motivation pour les individus car elles valorisent leur rôle (responsabilisation), leur permettent de s'illustrer tout en capitalisant des compétences (possibilité d'avancement et de sortie de la fonction de contrôle de gestion). Leur positionnement dans le domaine de la stratégie s'en trouve renforcé au travers du changement.

1.2. Des réalités plus complexes

Si les rôles de « contrôleur-surveillant » (aide à la délégation) et de « contrôleur-conseil » (aide à la décision) diffèrent en de nombreux points, ils n'en demeurent pas moins compatibles. Dans de nombreuses situations, ils s'avèrent même être complémentaires. En effet, dans les organisations où les fonctions d'aide à la décision et de contrôle interne sont conjointement jugées importantes et sous la responsabilité des mêmes individus, le contrôleur de gestion reste activement impliqué dans les décisions opérationnelles tout en étant indépendant de l'équipe opérationnelle. Il est donc possible que le contrôleur de gestion remplisse simultanément les rôles de surveillant et de conseiller.

Cette situation lui permet alors, en toute indépendance et par sa vision globale et transverse des sujets, d'assurer la mise en perspective stratégique des décisions prises et des objectifs déclinés :

- d'une part, le « contrôleur-surveillant » s'assure que les objectifs poursuivis par les opérationnels s'inscrivent dans la perspective des objectifs stratégiques des dirigeants et que les résultats obtenus participent à l'atteinte de ces objectifs stratégiques ;
- d'autre part, le « contrôleur-conseil » fournit les éléments permettant la prise de décision utile à la réalisation de la stratégie.

Ce qui caractérise alors cette conjugaison des rôles, c'est la finalité poursuivie dans l'utilisation de la matière chiffrée. Les dirigeants ont recours à sa maîtrise des chiffres autant pour aider à l'élaboration de la stratégie et la prise de décision (projeter, regarder devant), que pour surveiller et éviter les dérapages éventuels (analyser, regarder derrière).

Par ailleurs, s'agissant du « contrôleur-conseil » incité à devenir « partenaire en affaires », cette orientation récente (du rôle du contrôleur de gestion) vers l'accompagnement au pilotage demeure encore marginale car soumise à conditions. Elle dépend de la capacité (culturelle) de l'organisation à innover en matière de management et à tirer profit des compétences et des aptitudes de ses collaborateurs. En effet, l'accompagnement au pilotage n'est pas seulement lié à la maîtrise des outils du contrôle de gestion, mais beaucoup à l'aptitude du

contrôleur de gestion à comprendre et à s'impliquer dans le modèle économique de son organisation. Cette capacité est elle-même liée à l'aptitude de l'organisation à proposer différentes missions de contrôle de gestion dans des environnements variés pour que chaque individu construise sa base d'expérience et trouve matière à s'épanouir professionnellement. C'est pourquoi le glissement vers l'accompagnement au pilotage ne peut être systématique. Certains dirigeants, par exemple, peuvent y être tentés lorsqu'ils doivent faire face à des carences ou des défaillances plus ou moins ponctuelles de leurs managers ou décideurs opérationnels (sorte de mise sous tutelle).

Enfin et surtout, au-delà de ces évolutions et des acceptions du rôle du contrôleur de gestion, force est de constater que la technique de base l'emporte souvent sur la dimension stratégique de la fonction. Les logiques de court terme, les habitudes culturelles des organisations et les freins au changement, conjugués aux enjeux de l'information, conduisent à circonscrire le rôle du contrôleur de gestion dans la collecte des données, la mesure des résultats et l'analyse de la performance au détriment d'une capacité de réponse aux attentes de ses interlocuteurs (à savoir la proposition d'actions correctrices et leur suivi, ou encore l'accompagnement au pilotage).

Le contrôleur de gestion reste trop souvent un pourvoyeur de chiffres ou, avec l'expérience, un professionnel du chiffre. Il conserve certes un rôle de technicien mais néglige par la force des choses ceux de conseiller et d'animateur. L'élévation croissante des exigences de ses interlocuteurs ou donneurs d'ordre le conduit vers une amélioration constante de ses procédures et de ses pratiques, notamment en termes de qualité, qui le cantonne de fait dans la technicité.

Cette évolution illustre la dissonance existante entre le rôle que les contrôleurs de gestion souhaiteraient jouer en matière de conseil, d'aide à la décision et de formation, et leur réalité professionnelle quotidienne. De surcroît, ces aspirations légitimes s'opposent souvent aux attentes plutôt techniques des opérationnels ou fonctionnels. Comment donc se détacher du comptable pour devenir le bras droit du manager ?

Au final, le contrôle de gestion se définit aujourd'hui par un ensemble de pratiques multiformes et paradoxales, dont le périmètre s'est beaucoup modifié avec le temps. Cet ensemble de pratiques ne saurait se limiter à des outils ou à une profession, au risque d'en présenter une vision trop caricaturale ne permettant pas d'en saisir la richesse et le potentiel.

2. VERS UNE TRANSFORMATION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Dès 1969⁹, des appels à transformer le métier de contrôleur de gestion ont été lancés dans certaines revues professionnelles. Plus de 50 ans après la diffusion de ces appels à devenir de véritables « business partners », le besoin de se transformer est à nouveau questionné.

Si le « business partner » jouit d'une grande autorité vis-à-vis des opérationnels, celle-ci comporte un risque de dérive en termes de gouvernance. A la fois juge de l'alignement stratégique, il participe par ailleurs à l'élaboration du bilan des opérationnels et au pilotage de leur « business unit ». En ce sens, il jauge les marges de manœuvre à laisser aux responsables opérationnels pour que ceux-ci soient en mesure de saisir des opportunités, tout en satisfaisant les besoins de stabilité et d'alignement stratégiques. Le risque d'un contrôle de gestion trop puissant ou aux pratiques trop ambiguës devient alors réel. Juge et partie, il peut ainsi inhiber la prise de risque et l'innovation¹⁰.

Mais, si l'approche de « business partner » demeure équilibrée, elle permet alors de se rapprocher des responsables opérationnels pour les accompagner dans les changements qu'ils portent. Si le contrôle de gestion a traditionnellement joué un rôle d'accompagnateur du changement, c'est principalement pour le compte des dirigeants dans une perspective d'adaptation des comportements opérationnels à la stratégie. Pour dépasser ce niveau, le rôle doit se concevoir en « partenaire d'activité » et non « partenaire en affaires ». *« Aborder ce rôle par le prisme de l'activité permet ainsi de dégager une perspective à même de dépasser les limites inhérentes au business partner tel qu'observé aujourd'hui. Cette perspective est celle de l'hybridation du contrôle de gestion avec les démarches d'amélioration continue, elles-mêmes fondées sur une approche par l'activité »* Henriot, J. Gorin, S. Khenmiche, S. (2021).

C'est un défi que le contrôle de gestion peut relever s'il veut aborder cette nouvelle ère d'évolutions perpétuelles, dans laquelle le rythme et l'intensité des changements s'accroissent et pour laquelle les organisations mettent en œuvre des démarches d'amélioration continue. Le contrôle de gestion ne peut rester indifférent à un changement de paradigme dans la prise de décision et dans la définition des orientations stratégiques. De l'aide à la décision, il glisse vers une aide à la maîtrise du progrès, modifiant profondément les relations qu'il entretient avec ses deux clients internes (direction et responsables opérationnels).

Mais cette nouvelle ère ne saurait se réduire à une accélération des changements, qui impliquerait de choisir entre cohérence globale ou réactivité locale, conformité ou flexibilité, fiabilité ou rapidité. Le défi, que les organisations doivent désormais relever pour répondre à la complexification de leurs environnements, est celui de la libéralisation des énergies créatrices par des formes d'organisation et de management plus agiles, plus mobiles et plus ouvertes sur leurs écosystèmes. C'est

⁹ « Le contrôleur ne peut plus rester dans sa tour d'ivoire et jeter, selon son bon plaisir, des bribes d'informations à ses collègues de la fabrication, de la vente, de l'ingénierie. Il doit s'insérer comme un membre d'une équipe et reconnaître à chaque instant que son métier ne se justifie que par le service rendu. » (Gerrard, 1969)

¹⁰ Lambert, C., Sponem, S. Raguideau, P. (2010).

l'objet de la transformation des organisations, qui a comme corollaire de pouvoir faire encore évoluer les pratiques du contrôle de gestion vers un « pilotage transformationnel ».

Celui-ci consiste à conjuguer le rôle de « business partner » dans son acception de « partenaire d'activité », avec la finalité d'une gestion de la transformation (versus gestion de la performance économique), tout en transformant la manière de développer ses pratiques en usant des préceptes de la transformation (agilité, lean management...).

2.1. Le contrôle de gestion à l'épreuve de la transformation

Selon le dictionnaire Larousse, le changement est le « passage d'un état à un autre ». Il comprend tout autant la transformation, la mutation, le transfert, l'altération ou l'évolution pour une personne, une chose, un événement. La transformation est de ce point de vue un changement. Mais ce dictionnaire précise que « l'on parlera, selon la nature, la durée et l'intensité de ce passage, d'évolution, de révolution, de transformation, de métamorphose, de modification, de mutation (ie transformation profonde et durable) ... (...). Il faut distinguer le changement endogène dû à des causes internes (par exemple, les révolutions politiques), et le changement exogène dû à des causes externes (par exemple, la révolution du téléphone mobile) ». Le distinguo entre cause(s) endogène(s) et cause(s) exogène(s), qui peuvent se combiner dans la pratique, s'amplifier voire s'annuler, renvoie par conséquent à l'idée d'un changement que l'on subit, et qu'on apprécie de facto que très rarement, par opposition au changement que l'on décide, pour lequel il serait inconvenant de se plaindre. Il s'agit d'une première subtilité à entendre, car ce que les uns décident constitue bien souvent ce que les autres subissent.

En sciences de gestion, le changement est appréhendé comme une modification durable apportée à la structure, la technologie ou au personnel d'une organisation en vue d'une amélioration de son fonctionnement et de sa performance. Pour Autissier et Moutot (2016), « *pour qu'il y ait changement, il faut qu'il y ait une rupture significative des modes de fonctionnement de telle manière que nous soyons contraints à un effort d'adaptation* ».

En prolongeant cet exercice sémantique, il convient de noter que le mot « transformation » évoque quant à lui le « passage d'une forme à une autre ». Aller du changement vers la transformation se traduirait donc par un passage d'un « changement d'état » à un « changement de forme ». La forme désigne « la qualité d'un objet, résultant de son organisation interne, de sa structure, concrétisée par les lignes et les surfaces qui le délimitent, susceptible d'être appréhendée par la vue et le toucher, et permettant de le distinguer des autres objets indépendamment de sa nature et de sa couleur ».

Les différentes approches de la transformation.

Dans la littérature, différentes approches appréhendent le concept de transformation. Nous pouvons en distinguer cinq :

1. Selon l'approche systémique, la transformation peut se concevoir dans le cadre d'un changement continu. La distinction entre la transformation organisationnelle et le changement organisationnel se fait sur l'axe de

- l'impact. Une transformation est associée à une rupture, tandis qu'un changement est associé à une amélioration.
2. Pour l'approche stratégique, la transformation *«nécessite des révisions fondamentales qui ne peuvent être trouvées que dans de véritables transformations organisationnelles, dans le style de leadership et la culture organisationnelle »*.
 3. L'approche concurrentielle considère pour sa part que les stratégies qui modifient les règles du jeu concurrentiel sont précisément baptisées « stratégies de transformations ».
 4. Selon l'approche socio-économique, la transformation est un processus endogène de métamorphose dans le triptyque des structures, des comportements et des compétences.
 5. Enfin, l'approche organisationnelle, considérée comme l'une des créatrices du domaine de la transformation organisationnelle, distingue trois types de changements. Les changements évolutionniste, transitionnel et transformationnel. Ce dernier est requis lorsqu'une organisation constate qu'un mode de fonctionnement, même amélioré, ne permet plus d'atteindre les objectifs de la stratégie dans un environnement qui a lui-même évolué de manière radicale. Le changement de cap implique d'agir en profondeur sur la transformation de la culture, des comportements et de l'état d'esprit.

La transformation se définit donc à travers son objet (ce sur quoi/qui elle porte), son intensité (ce qu'elle implique) et ses effets recherchés (les objectifs visés). A ce titre, chaque transformation poursuit des objectifs propres, alignés avec la vision de l'organisation, portée au plus haut niveau.

Pour appréhender de nouvelles pratiques du contrôle de gestion en phase avec l'objectif d'une gestion maîtrisée de la transformation, il importe à la fois de s'intéresser à la conduite du changement en tant que levier d'action, mais également d'investir le champ de la mesure des impacts de cette transformation, tant sur les ressources que sur les processus internes.

Le pilotage de la transformation : vers une nouvelle pratique du contrôle de gestion.

La conjugaison de l'agilité organisationnelle et l'alignement stratégique, qui décline la vision de l'organisation, constitue le terreau de la mise en œuvre des méthodes de contrôle de gestion. L'identification d'objectifs mesurables et de leviers d'action, déclinés en actions concrètes ou en programmes, justifient la mise en œuvre d'un pilotage.

Quatre types de leviers complémentaires de transformation sont souvent présentés : organisation et processus, outils, RH et management, environnement de travail. Le pilotage des actions en lien avec ces leviers constitue également une source de succès de cette démarche de libération. La transformation doit être pilotée, au risque d'un essoufflement de la démarche initiée et d'un échec dans sa réalisation. La démarche de transformation se coordonne et se pilote pour atteindre les objectifs. Le pilotage de la transformation peut s'opérer sous la forme de trois dispositifs visant, soit à construire des tableaux de bord de la transformation, soit à mesurer les impacts de la transformation, soit à évaluer la capacité à changer.

Les tableaux de bord peuvent porter sur le pilotage de la transformation à travers le recensement, la hiérarchisation/priorisation, le suivi de la réalisation/état d'avancement des projets concourant aux objectifs. Ils peuvent également porter sur l'atteinte des objectifs par l'affichage d'indicateurs de résultats ou de performance, en particulier en termes de chiffre d'affaire, de service rendu aux clients ou usagers et de cadre de travail des collaborateurs. L'enjeu consiste alors d'orienter les travaux des contrôleurs de gestion en accompagnant la transformation de leur métier. De contrôleur-surveillant, il s'agit d'investir le rôle de contrôleur-conseiller et de développer celui de contrôleur-partenaire. En effet, chaque domaine impliqué dans la transformation d'une organisation mérite de disposer d'outils de pilotage pour se situer, corriger sa trajectoire, fédérer les équipes.

La mesure des impacts de la transformation est un exercice plus fastidieux qui doit s'appuyer sur une méthodologie auditable et robuste. Ces impacts peuvent être appréhendés en termes d'attractivité (image de marque, recrutements et fidélisation), de performance collective (entendue au sens large, à travers des effets positifs sur l'absentéisme, la qualité du service rendu par les collaborateurs, des économies sur les coûts d'infrastructure), de fonctionnement (espace de travail, identification de pistes d'amélioration grâce à l'écoute des agents...) et d'engagement des collaborateurs (qualité de vie au travail, valorisation...).

La capacité à se transformer peut-être appréhendée au travers de méthodes à explorer portant sur la culture et les valeurs, les clients/usagers et produits/services, le management et les compétences, l'organisation et l'informatisation. En effet, selon la littérature¹¹, cette capacité à se transformer ne peut se réduire à une somme d'actes isolés (télétravail, organisation en mode projet...), elle se veut plus globale, d'ampleur et de long terme. Elle concerne à la fois les modes de fonctionnement (responsabilisation, autodétermination de l'organisation du travail...) et de management (suivi des résultats plutôt que des moyens, droit à l'erreur...), avec la nécessité d'un leadership qui maintienne une vision commune et assure l'alignement entre les objectifs collectifs de l'organisation et l'engagement individuel de ses membres.

Mais pour arriver à ces résultats et apporter une plus-value à la transformation, il ne semble plus suffisant d'appliquer les méthodes de raisonnement classiques, basées sur une analyse des écarts, la formulation de recommandations et la mise en œuvre de plans d'action. Il devient nécessaire de transformer la pratique du contrôle de gestion avec les mêmes leviers que ceux qui insufflent la dynamique de transformation, à savoir : anticiper les ruptures, favoriser l'innovation, accepter le changement comme opportunité, placer l'humain au centre des processus et de la dynamique, embarquer les équipes, généraliser la culture client, apprendre en marchant tout en ayant droit à l'erreur, développer la transversalité et l'écoute permanente. C'est l'enjeu d'un contrôle de gestion transformatif pour permettre un pilotage transformationnel.

11 Autissier D., Johnson K., Metais-Wiersch E. (2019).

2.2. Le pilotage transformationnel : une démarche réflexive qui recherche l'agilité et l'innovation

Ce qui distingue le pilotage transformationnel de l'existant repose sur :

- une posture de co-pilote de l'activité tournée vers les opérationnels ;
- une démarche réflexive qui vise à réinventer les pratiques afin d'être vecteur de transformation ;
- une capacité à inspirer et promouvoir qui l'emporte sur celle à manager et contrôler ;
- une valorisation de l'innovation et une recherche de l'agilité ;
- des finalités qui diffèrent sensiblement puisque l'accroissement de la performance économique s'efface au profit de la dynamisation de la transformation ;
- des ressources mobilisées davantage orientées vers les actifs immatériels.

Dans le tableau suivant, nous présenterons les premiers éléments illustrant les différences entre le pilotage « traditionnel » et le pilotage « transformationnel ».

Encadré 2 : Du pilotage « traditionnel » au pilotage « transformationnel »

	Pilotage « traditionnel »	Pilotage « transformationnel »
Postures (rôles)	Technicien Conseiller Accompagnateur	Technicien Conseiller Accompagnateur + Co-pilote + Vecteur de transformation
Principales missions	- Aider au cadrage : analyse stratégique, objectifs et indicateurs - Surveiller : mesurer, veiller à la conformité des résultats et à l'alignement stratégique - Conseiller : aide à la décision = éclairer les choix et formuler des préconisations - Guider : aide au pilotage = cadencer, orienter et prendre les mesures correctrices	- Aider au cadrage : analyse stratégique, objectifs et indicateurs - Surveiller : mesurer, veiller à la conformité des résultats et à l'alignement stratégique - Conseiller : aide à la décision = éclairer les choix et formuler des préconisations - Co-piloter - Inspirer et innover
Objectif visé	Accroître la performance économique	Dynamiser la transformation : - agilité = flexibilité (souplesse des processus) ; réactivité (le changement comme opportunité) ; frugalité (fonctionner en basse consommation et mode itératif). - innovation = prospective, anticipation, créativité, inventivité, droit à l'erreur.

		<ul style="list-style-type: none"> - confiance = l'humain au centre des processus et de la dynamique ; apprendre en marchant ; écoute permanente. - donner du sens = généralisation de la culture client, embarquer les équipes.
Ressources mobilisées	Actifs principalement matériels	Actifs principalement immatériels
Données sources	Données principalement : internes (CA, coûts, ETPT...), structurées avec métadonnées ¹² plutôt primaires ¹³	Données internes et externes (issues de partenariats et du relationnel), structurées ou non (texte, image...) avec métadonnées primaires et secondaires

Dans un monde en évolution permanente, soumis à l'accélération du développement des nouvelles technologies (numérique, quantique, biologique...) et de plus en plus sensible à la place réservée à l'humain dans un écosystème qui se complexifie et qu'il convient parfois de sauvegarder, les organisations tentent de libérer les énergies créatrices pour plus acquérir plus d'agilité, de mobilité et d'interactions. Cette nouvelle perspective interroge les pratiques du contrôle de gestion, qui n'ont cessé d'évoluer depuis leurs débuts au gré des bouleversements technologiques ou managériaux.

L'ère de la transformation des organisations interroge de facto les pratiques du contrôle de gestion, qu'elles qu'en soient les formes : vecteur de conformité stratégique, conseiller en gestion, accompagnateur du changement, de partenaire d'activités ou encore co-pilote opérationnel.

Pour réussir sa transformation, l'organisation peut être incitée à demander au contrôle de gestion d'évoluer en profondeur. A ce titre, il peut s'avérer opportun de mettre en place un pilotage transformationnel, qui s'éloigne des préoccupations de performance économique pour s'intéresser plus spécifiquement aux évolutions de la culture et des valeurs de l'organisation, à l'adaptation aux attentes des clients, à la réactivité des produits au marché, à la numérisation des procédures, à l'agilité

¹² Les métadonnées désignent l'ensemble des données qui servent à décrire une autre donnée, qu'il s'agisse du nom, de la taille et de la date de création d'un fichier, du titre d'une chanson ou d'un album associés à un fichier audio ou encore du descriptif d'une photographie.

¹³ Les données primaires sont celles directement collectées par un système d'information (site ou outil). Les données secondaires sont celles produites par les usages de ce système d'information (consultations, connexions...).

des processus, à l'apprentissage des managers et des équipes, aux compétences détenues et à développer, à la capacité à innover et à se transformer.

Pour ce faire, il ne s'agit pas seulement d'appliquer les anciennes recettes, il convient de mettre en œuvre la dynamique de transformation à la pratique du contrôle de gestion. S'il veut appuyer un pilotage transformationnel de l'entreprise ou de l'organisation, le contrôle de gestion doit réinventer ses pratiques vers une dimension transformatrice. Il ne s'agit plus d'être un observateur mais un catalyseur de la transformation, qui s'appuie sur une approche réflexive recherchant à promouvoir l'agilité et l'innovation. Le contrôle de gestion transformatif devient alors une pratique nouvelle et disruptive.

Cette évolution des pratiques du contrôle de gestion est l'objet d'un terrain de recherche-intervention qui a débuté en janvier 2021. L'hypothèse centrale repose sur le nécessaire co-développement de nouvelles pratiques par une approche réflexive, en mettant l'accent sur l'agilité organisationnelle ou technologique (versus performance économique), tout en investissant le champ de l'immatériel (versus le capital financier et la production).

Dans cette perspective, le terrain d'étude porte actuellement sur un pilotage transformationnel en secteur public. Il s'agit d'une immersion au sein d'un service en charge de la transformation d'une administration publique, cherchant à faire évoluer ses pratiques du contrôle de gestion vers la valorisation et l'innovation, tout en s'employant à insuffler l'esprit de transformation par ses actions. Après une première phase de collecte de données, dont les premiers résultats sont actuellement en cours d'analyse, des phases de distanciation et d'élargissement sont envisagées.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Abord de Chatillon, E., Desmarais, C. (2012). *Le nouveau management public est-il pathogène ?*. Management International Review. vol. 16, (n°3), p. 10-24. Montréal. Editeur : HEC Montréal & Université Paris Dauphine.
- Anthony, R. (1988). *The management control function*. Boston. Harvard Business School Press. : La Fonction du contrôle de gestion. Paris. Publi-Union. 1993.
- Autissier, D., Guillard, A., Moutot, J-M. (2010). *La capacité de transformation comme composante du capital humain : une étude exploratoire dans un groupe côté*. Revue Management & avenir. Caen. Management prospective édition.
- Autissier, D., Johnson, K., Metais-Wiersch, E. (2015). *De la conduite du changement instrumentalisé au changement agile*. Question(s) de management. Paris. Editions EMS.
- Autissier, D., Johnson, K., Metais-Wiersch, E. (2019). *Du changement à la transformation*. Paris. Dunod.
- Autissier, D., Johnson, K., Moutot, J-M., Wiersch, E. (2019). *De la conduite du changement et de la transformation - La boîte à outils*. Paris. Dunod 2e édition.
- Autissier, D., Metais-Wiersch, E., Peretti, J-M. (2019). *L'innovation managériale - La boîte à outils*. Paris. Dunod.

- Autissier, D., Moutot, J-M. (2016). *Méthode de conduite du changement*. 4e édition. Paris Dunod
- Bastien, A., Berard, A., Defélix, C., Le Boulaire, M., Picq, T. (2019). *La transformation des organisations : des innovations managériales multiples, la GRH au rendez-vous ?*. Question(s) de management. Paris. Editions EMS.
- Berland, N., Simon, F-X. (2010). *Le contrôle de gestion en mouvement. État de l'art et meilleures pratiques*. Paris. Editions d'Organisations. Eyrolles.
- Besson, P., Heckmann, H., Petitbon, F., Rodriguez, J., Tessier, E. (2011). *Conduire la transformation*. Paris. Dunod.
- Bloch, A., Nabat, E. (2009). *Pérennité organisationnelle et transformation*. Revue française de gestion. Paris.
- Bonnet, D. (2017). *Pilotage de la transformation et management de la conduite du changement : les conditions spatiales de la réflexivité*. Revue internationale de psychologie et de gestion des comportements organisationnels. Paris.
- Bouquin, H. (2011). *Les fondements du contrôle de gestion*. Paris. Editions Que sais-je ? PUF.
- Cappelletti, L. (2012). *Le contrôle de gestion de l'immatériel. Une nouvelle approche du capital humain*. Paris. Dunod.
- Delavallée, E. (2016). *Transformer son organisation*. Paris. Edition Maxima.
- Du Payrat, C. (2019). *Orchestrer l'intelligence collective*. Paris. Edition Pearson France.
- Durand, X. (2009). *Le contrôleur de gestion Business Partner*. Paris. Revue DFCG, Echanges n°261.
- Garde-Lebreton, M. (2019). *Le petit Manifeste de la grande Transformation*. Paris. Lean Innovation Consulting
- Gerrard A. (1969). *What is a controller ?* The Accountant, Etats-Unis.
- Henriot, J. Gorin, S. Khenmiche, S. (2021). *Les apports de l'amélioration continue au contrôleur de gestion Business Partner*. Caen. Association Francophone de Comptabilité. 2021/1 N° 10 | pages 13 à 38.
- Kabbaj, H., Benaini, O. (2018). *L'agilité au coeur de la transformation des entreprises : une analyse critique*. International Journal of Economics & Strategic management of business process.
- Lambert, C., Sponem, S. (2008). *La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie*. Manuscrit : La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité. France
- Lambert, C., Sponem, S. Raguideau, P. (2010). *Le contrôleur de gestion, un Business partner ?*. Le contrôle de gestion en mouvement. chap. XI. Paris. Editions d'organisation, Eyrolles.
- Legras, S. (2014). *L'agilité, Nouvelle transformation pour l'entreprise*. Documentaliste – Sciences de l'information.
- Löning, H. (2008). *Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques*. Paris. Dunod.
- Mattelin-Pierrard, C., Bocquet, R., Dubouloz, S. (2020). *L'entreprise libérée. Un vrai concept ou une simple étiquette*. Une revue systématique de la littérature. Revue française de gestion. Paris. Edition Lavoisier.
- Rioto, F. (2008). *Les transformations psychanalytiques*. Revue de l'année de psychanalytique internationale. Paris.
- Stibe, A., Röderer, K., Reisinger, M., Nyström, T. (2019). *Empowering Sustainable Change : Emergence of Transforming Wellbeing Theory (TWT)*.

Adjunct Proceedings of the 14th International Conference on Persuasive
Technology