

LA FONCTION CONTRÔLE DE GESTION : PROPOSITION D'UNE TYPOLOGIE

Caroline Lambert, Samuel Sponem

Association francophone de comptabilité | « Comptabilité - Contrôle - Audit »

2009/2 Tome 15 | pages 113 à 144

ISSN 1262-2788

ISBN 9782311001303

Article disponible en ligne à l'adresse :

<http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2009-2-page-113.htm>

!Pour citer cet article :

Caroline Lambert, Samuel Sponem, « La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie », *Comptabilité - Contrôle - Audit* 2009/2 (Tome 15), p. 113-144.

DOI 10.3917/cca.152.0113

Distribution électronique Cairn.info pour Association francophone de comptabilité.

© Association francophone de comptabilité. Tous droits réservés pour tous pays.

La reproduction ou représentation de cet article, notamment par photocopie, n'est autorisée que dans les limites des conditions générales d'utilisation du site ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Toute autre reproduction ou représentation, en tout ou partie, sous quelque forme et de quelque manière que ce soit, est interdite sauf accord préalable et écrit de l'éditeur, en dehors des cas prévus par la législation en vigueur en France. Il est précisé que son stockage dans une base de données est également interdit.

La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie

The Management Control Function : Proposition of a Typology

Caroline LAMBERT* et Samuel SPONEM**

Résumé

L'objectif de cet article est de comprendre la place et le rôle de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation afin de proposer une typologie des fonctions contrôle de gestion. Celle-ci est réalisée à partir de douze études de cas ayant donné lieu à 73 entretiens. Quatre idéaux types sont mis en évidence : la fonction contrôle de gestion discrète, garde-fou, partenaire et omnipotente. Nous montrons que la fonction contrôle de gestion peut remplir des rôles divers : surveillance discrète, légitimation interne et externe des décisions et formation des managers, aide à la décision locale, centralisation du pouvoir. Les résultats montrent que le vécu des contrôleurs reste bien souvent éloi-

Abstract

The aim of this article is to understand the position and role of the management control function in the organization to propose a typology of management control function. This typology is drawn out of twelve case studies and 73 interviews. Four ideal-types are brought to light : The discrete, foolproof, partner and omnipotent management control functions. This article shows that the management control function can fulfill diverse roles : providing discrete surveillance, providing internal and external legitimization for decisions, and shaping managers, aiding local decision-making and centralising power. The results invite to discuss the business partner role. It appears that, most of the times, it remains a

* Professeur assistant, HEC, Paris

** Maître de conférences, Conservatoire National des Arts et Métiers

gné du modèle du *business partner*, présenté comme une panacée dont on omet malheureusement de relever les effets pervers.

MOTS CLÉS. – CONTRÔLEUR DE GESTION – TYPOLOGIE – *BUSINESS PARTNER*.

myth and a pseudo panacea from which we omit the negative side effects.

KEY WORDS. – *MANAGEMENT CONTROLLER – TYPOLOGY – BUSINESS PARTNER.*

Remerciements :

Nous remercions les membres du groupe CriM, du GREG-CRC, du MACORG, ainsi que les participants du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité 2008 pour leurs suggestions sur d'anciennes versions de cet article. Nous remercions également Simon Alcouffe, Nicolas Berland, Henri Bouquin et Hélène Löning ainsi que les réviseurs pour leurs remarques constructives et Anne-Sophie Constant et Delphine Vilain pour leurs relectures. Nous remercions la Fondation HEC et l'ANR intitulée « La construction sociale d'interfaces : le cas d'activités financières en émergence » pour leur soutien.

Correspondance :

Caroline Lambert
HEC, Paris
GREGHEC
1, rue de la Libération
78351 Jouy en Josas CEDEX
lambert@hec.fr.

Samuel Sponem
Conservatoire National des Arts et Métiers
GREG-CRC (EA 2430)
samuel.sponem@cnam.fr

Introduction

Se référer à la définition du « contrôle de gestion » pour en déduire le rôle du « contrôleur de gestion » ne met pas à l'abri du contresens, bien au contraire. En effet, le contrôle de gestion est défini par le père de la discipline, Robert Anthony, comme « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation » (Anthony 1965, p. 17). L'acteur central du contrôle de gestion est donc, sans ambiguïté, le manager et non le contrôleur de gestion. Telle est la spécificité de ce domaine, car « si l'on peut dire que la comptabilité est ce que pratiquent les comptables, la pratique des contrôleurs ne recouvre qu'une partie du contrôle de gestion » (Bouquin et Pesqueux 1999, p. 94). Mais alors, que fait le contrôleur de gestion et à quoi sert-il ?

Dès 1969, on peut lire que « 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). Trente-cinq ans plus tard, Larry White, président de l'IMA (*Institute of Management Accountants*) en 2004-2005 déclare : « Nous vivons une crise du

contrôle de gestion, mais personne ne s'en est rendu compte pour le moment. Je veux aider les contrôleurs à gagner leur juste place dans la profession comptable, c'est-à-dire celle de véritables *business partners* qui agissent à l'interface des opérations et de la prise de décision économique à un niveau qui change les opérations des entreprises. » (Williams 2004, p. 20). À presque quarante ans d'écart, la même incantation : faire du contrôleur de gestion un *business partner*. Cette fonction partenaire est celle « dont rêvent les professionnels du contrôle de gestion, à travers les manifestes et les témoignages que contiennent leurs organes de communication comme les revues *Strategic Finance* aux États-Unis et *Échanges* en France » (Bouquin et Fiol 2007, p. 15). Il semble cependant que ce contrôleur de gestion, partenaire du manager local et copilote de la prise de décision, se fasse attendre. Mais ne s'agit-il ici que d'une question de temps ? Le *business partner* relève-t-il de l'avenir prochain ou est-il condamné à rester le mythe d'une profession ? Pour répondre à ces questions et comprendre le ou les rôles effectifs de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation, il semble utile de s'intéresser aux pratiques réelles et quotidiennes des contrôleurs de gestion et de les insérer dans leur contexte organisationnel.

Si, jusque dans les années 1990, les travaux sur les contrôleurs de gestion étaient plutôt rares, Bollecker (2007) note un accroissement significatif de la production scientifique ces quinze dernières années. En effet, la tendance à l'externalisation des services fonctionnels et de la comptabilité en particulier vient naturellement interroger la valeur ajoutée de la fonction contrôle de gestion. La plupart de ces études sont néanmoins rédigées pour le compte d'associations professionnelles (par exemple Ardoin et Jordan 1979 ; Chiapello 1990a, 1990b ; Jordan 1998 ; Siegel et Sorensen 1999 ; Burns et Scapens 2000 ; Bescos 2002), ce qui peut potentiellement limiter la liberté des chercheurs quant aux conclusions qu'ils en tirent. Par ailleurs, si certaines sont partiellement attachées à l'étude de la relation entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels, (Sathe 1978, 1982, 1983 ; Chiapello 1990a, 1990b ; Ahrens 1997 ; Ahrens et Chapman 1999, 2000 ; Burns et Scapens 2000 ; Burns et Yazdifar 2001 ; Indjejikian et Matejka 2006 ; Byrne et Pierce 2007), rares sont les études ayant pris en compte le contexte des organisations dans lequel les contrôleurs évoluent.

L'objectif de cet article est d'apporter des éléments de réponse à la question suivante : à quoi sert la fonction contrôle de gestion dans l'organisation ? Pour répondre à cette question, douze études de cas ont été menées. Ces études de cas, réalisées à partir d'entretiens de contrôleurs de gestion et d'opérationnels et d'une observation non participante, permettent de mettre en évidence la diversité des tâches et des rôles de la fonction contrôle de gestion.

Dans un premier temps, la revue de littérature propose une synthèse des tâches et des rôles des contrôleurs de gestion et élabore un cadre d'analyse de la fonction contrôle de gestion en considérant ses spécificités de service fonctionnel. Dans un deuxième temps, la méthodologie retenue est présentée. Enfin, les résultats sont exposés. Ces résultats permettent de proposer une typologie des rôles de la fonction contrôle de gestion. Sont ainsi identifiées la fonction contrôle de gestion discrète, la fonction contrôle de gestion garde-fou, la fonction contrôle de gestion partenaire et la fonction contrôle de gestion omnipotente. La typologie proposée conduit à s'interroger sur l'autorité qu'il faut accorder à la fonction contrôle de gestion et sur le niveau de proximité que cette fonction doit avoir avec les opérationnels.

1. Rôles de la fonction contrôle de gestion : essai de synthèse et proposition d'un cadre théorique

La majeure partie de la littérature identifie des rôles pour le contrôleur de gestion sans pour autant proposer de définition préalable du concept de rôle. Après avoir présenté une rapide synthèse des travaux, nous élaborerons le cadre d'analyse, en nous appuyant sur le concept de rôle comme moyen de réconcilier le niveau individuel et le niveau organisationnel d'analyse du rôle de la fonction contrôle de gestion et en l'analysant en tant que fonction support.

1.1. Les rôles du contrôleur de gestion : une synthèse de la littérature

Deux rôles du contrôleur de gestion sont fréquemment mis en évidence (Bollecker 2007) : le rôle de vérificateur et teneur de livre d'une part (les francophones parlent des rôles « techniques et de planification »), et le rôle d'aide à la décision d'autre part (ce que la littérature francophone libelle « l'animation-conseil ») (Sathe 1978 ; Ardoïn et Jordan 1979 ; Hopper 1980 ; Sathe 1982, 1983 ; Chiapello 1990a, 1990b ; Jordan 1998 ; Bescos 2002 ; Bollecker 2004 ; Fornerino et Godener 2006 ; Indjekikian et Matejka 2006).

Lorsque le contrôleur de gestion est vu comme un vérificateur, il doit « *s'assurer que l'information financière de l'unité est juste et que les pratiques de contrôle interne sont conformes aux procédures et à la politique du groupe – en somme les responsabilités de reporting financier et de contrôle interne* » (Sathe 1983, p. 31), c'est le principal rôle de celui que Sathe nomme le « *contrôleur indépendant* » (Sathe 1983, p. 36).

Le rôle d'aide à la décision – *the service role* – présente les managers opérationnels intermédiaires comme les premiers clients des contrôleurs, leur tâche principale étant de fournir aux managers les informations nécessaires à leur autocontrôle (Hopper 1980, p. 402). Le contrôleur a, ici, une « *responsabilité de service au management* » (Sathe 1983, p. 31). C'est un « *contrôleur de gestion impliqué* » (Sathe 1983, p. 35).

Selon Sathe (1982, 1983), ces deux rôles ne sont pas incompatibles. Dans les organisations où les fonctions d'aide à la décision et de *reporting* financier et de contrôle interne sont conjointement jugées importantes et sous la responsabilité des mêmes individus, le contrôleur de gestion (qualifié alors de « *strong controller* ») doit rester activement impliqué dans les décisions opérationnelles tout en restant indépendant de l'équipe opérationnelle. Il serait donc possible qu'un contrôleur de gestion remplisse simultanément les deux rôles d'aide à la décision et de vérification. Il constate cependant que, dans certaines organisations, le contrôle de gestion est « *partagé* » (Sathe 1983, p. 37) : les responsabilités en termes de *reporting* financier et de contrôle interne d'une part et celles liées à l'aide à la décision sont exercées par des individus différents.

La diversité des rôles attribués aux contrôleurs de gestion se reflète dans la diversité de leurs activités. Les recherches s'accordent pour définir le noyau dur de l'activité des contrôleurs de gestion autour du triptyque : processus budgétaire – analyse des écarts, reporting et mise au point de procédures (Ardoïn et Jordan 1979 ; Chiapello 1990a ; APEC 1996 ; Mouritsen 1996 ; Jordan 1998 ; Siegel et Sorensen 1999 ; Bescos 2002). À ce minimum commun viennent s'ajouter ce qui est parfois présenté comme de nouvelles tâches assignées au contrôleur : les études ponctuelles, la conception et la mise

en place de systèmes d'informations particulièrement citées dans les études anglo-saxonnes (Burns et Ezzamel 1999 ; Siegel et Sorensen 1999 ; Burns et Scapens 2000 ; Burns et Yazdifar 2001).

Les évolutions de l'activité des contrôleurs de gestion sont sujettes à bien des spéculations, dont la littérature professionnelle se fait régulièrement l'écho. L'avènement des nouveaux systèmes d'information et l'augmentation de la concurrence, cités comme les phénomènes marquants des changements de l'environnement des contrôleurs de gestion, semblent avoir des effets contradictoires. Certains auteurs envisagent une orientation vers l'aide à la décision (Danziger 1995 ; Jablonsky et Keating 1995 ; Hrisak 1996 ; Sheridan 1996 ; Burns et Scapens 2000 ; Colton 2001 ; Siegel *et al.* 2003), d'autres indiquent le développement des tâches associées au rôle régalien de gardiens des procédures (de Longeaux 1994 ; Davis et Albright 2000 ; Siegel 2000), ou enfin anticipent la disparition pure et simple des contrôleurs de gestion (Besson et Bouquin 1991 ; Cooper 1996 ; Montgolfier 1999 ; Burns et Scapens 2000).

Cette courte revue contribue à faire le point des connaissances sur les rôles et les tâches des contrôleurs de gestion (pour une revue détaillée, se référer à Bollecker 2007). De manière générale, les revues professionnelles font l'hypothèse que, du fait de l'évolution des systèmes d'information, le contrôleur de gestion devrait voir son rôle d'aide à la décision (*Business Partner*) se développer.

1.2. Du rôle du contrôleur de gestion au rôle de la fonction contrôle de gestion

Une partie des recherches sur les rôles du contrôleur de gestion développe une analyse à partir de l'étude de leurs caractéristiques individuelles. Nobre (2001), à partir de 86 entretiens directifs, dresse le profil des contrôleurs de gestion de PME et analyse la façon dont ils conçoivent leur rôle. Fornerino et Godener (2006) confirment l'existence de deux grands types de postes de contrôleur – les techniciens et les conseillers – et identifient les compétences individuelles jugées essentielles, par les contrôleurs interrogés, pour remplir ces rôles.

Toutefois, afin d'analyser le rôle des contrôleurs de gestion, il semble également nécessaire de prendre en compte leur appartenance à un groupe (la fonction contrôle de gestion) et de s'interroger sur la place de ce groupe en tant que service fonctionnel au sein de l'organisation.

Le concept de rôle permet de réaliser le lien entre le niveau individuel et le niveau organisationnel (Oriot 2003, p. 442). Il a été largement utilisé dans la littérature sociologique (Hughes 1958) comme dans le champ de la psychologie (Thomas et Biddle 1966). Katz et Kahn (1966) placent ce concept, qu'ils qualifient de « particulièrement prometteur » (p. 171), au cœur de leur analyse de l'organisation, à l'intersection de la sociologie et de la psychologie, permettant ainsi de relier la dimension macro- et la dimension micro-inhérente à toute organisation humaine. Le rôle « *est à la fois une brique fondatrice des systèmes sociaux et la somme des exigences que le système exige de l'individu* » et serait « *le meilleur moyen de lier les niveaux individuel et organisationnel de la recherche et de la théorie* » (Katz et Kahn 1966, p. 171). Pourtant, contrairement aux souhaits de Katz et Kahn, une grande majorité de travaux s'intéressant au rôle et s'appuyant sur les concepts que Katz et Kahn avaient définis (notamment le conflit de rôle et l'ambiguïté du rôle) se sont très largement orientés vers le champ de la psychologie, abandonnant rapidement la dimension sociologique initiale (House et Rizzo 1972 ; Jackson et Schuler 1985). Des travaux récents sur les contrôleurs de gestion ont pris

également ce parti (Maas 2006). Or, cette lecture psychologique en termes de conflits de rôles est mesurée par des échelles, et suppose donc que les rôles joués par les individus au sein des organisations soient identifiés *a priori* et de manière exhaustive. Or, tel que le définissent Katz et Kahn, le rôle n'est pas observable de façon directe : seules les interactions et les activités sont visibles.

« Quand nous observons l'organisation fonctionner, [...] il nous faut juste regarder au-delà des immeubles, des étages, et des individus présents pour s'apercevoir que ce qui est vraiment organisé, ce sont les actes – des gens agissant sur du matériel, sur des machines, mais surtout interagissant entre eux. Dans n'importe quelle organisation, nous pouvons situer chaque individu au sein d'un ensemble de relations et de comportements réalisés dans l'organisation. Le concept clé pour faire cela est le poste, par lequel on dénomme un point particulier de l'espace de l'organisation. [...] Associé à chaque poste, il y a un ensemble d'activités ou de comportements attendus. Ces activités constituent le rôle à réaliser, au moins approximativement, par n'importe quelle personne qui occupe ce poste. »
(Katz et Kahn 1966, p. 173)

De ce fait, le rôle n'est pas observable de manière simple, sous peine de prendre le risque de projeter, sur les observations ou dans l'esprit des individus étudiés, un brouillage entre le prescrit et le réel. La compréhension du rôle d'un groupe social passe donc par l'étude des interactions au sein de ce groupe et avec d'autres groupes. Elle passe aussi par l'étude des activités des membres de ce groupe. Les travaux de Wrzesniewski et Dutton (2001) s'avèrent particulièrement adaptés pour analyser une activité en distinguant l'étude des tâches, des relations et de la perception du travail. Cette grille de lecture de l'activité constitue un des éléments clé d'analyse du rôle de la fonction contrôle de gestion.

1.3. La fonction contrôle de gestion : une fonction support

La fonction contrôle de gestion, tout comme les services informatiques ou la logistique, ont comme caractéristique d'être un service fonctionnel. Depuis une soixantaine d'années déjà, une littérature abondante s'intéresse au rôle des services fonctionnels. Une problématique majeure semble animer les réflexions menées sur ces services, fonction contrôle de gestion incluse : celle de leur centralité dans l'organisation. Cette problématique peut se décliner en deux questions :

- celle de l'autorité qu'il est souhaitable d'accorder à ces services fonctionnels au sein de l'organisation – quel doit être leur poids dans la prise de décision ? – (dimension « autorité »).
- celles des intérêts servis – qui servent-ils ?-, (dimension « client »)

Etzioni (1964) et Koozt et O'Donnell (1974) s'interrogent ainsi sur le niveau d'autorité qu'il faut accorder aux services fonctionnels. La nature de l'autorité d'un service fonctionnel est très différente de l'autorité classique qui passe par la relation hiérarchique : elle est de nature fonctionnelle (Koozt et O'Donnell 1974). Bien souvent, cette autorité se limite donc à une possibilité d'information et de conseil aux opérationnels. Bessire (1995, p. 43) souligne ainsi que la qualité de fonctionnel du contrôleur de gestion lui interdit d'exercer une quelconque autorité hiérarchique ; son influence sur les décisions organisationnelles, même si elle est réelle, est donc indirecte et marquée par une certaine ambiguïté. Le service fonctionnel peut aussi avoir un rôle d'information de la hiérarchie et conduire à des prises de décisions de celle-ci pour encadrer le travail des opérationnels

(Etzioni 1964). Le niveau d'autorité d'un service fonctionnel a donc un impact sur les marges de manœuvre des opérationnels.

Mintzberg (1980) propose une analyse en termes de clients des services fonctionnels. Cette analyse le conduit à diviser les services fonctionnels entre ce qu'il nomme la technostucture et ce qu'il appelle fonctions de support logistique. La technostucture a pour rôle d'analyser le travail et de standardiser les procédures, les résultats ou les qualifications. Elle est au service de la direction générale. À l'inverse, les fonctions de support logistique ont pour rôle de réaliser des prestations de services pour les opérationnels. Le rôle d'une fonction support serait donc largement déterminé par le client principal auquel s'adresse cette fonction, la direction ou les opérationnels¹.

Au final, l'autorité et le client d'un service fonctionnel permettent ainsi d'évaluer la centralité de cette fonction, laquelle permet d'expliquer les rôles organisationnels qui lui sont assignés.

1.4. Un cadre d'analyse de la fonction contrôle de gestion

Les développements ci-dessus permettent de proposer un cadre d'analyse de la fonction contrôle de gestion qui passe par l'analyse de l'activité des contrôleurs de gestion et la place de la fonction contrôle de gestion. L'activité des contrôleurs de gestion est appréhendée au travers de leurs tâches, leurs relations et leur image. Cette place peut être déclinée en deux dimensions : celle de l'autorité, qui se manifeste dans l'implication des fonctionnels dans la prise de décision et celle du client, qui fait référence à l'individu ou au groupe d'individus pour lequel le service fonctionnel travaille.

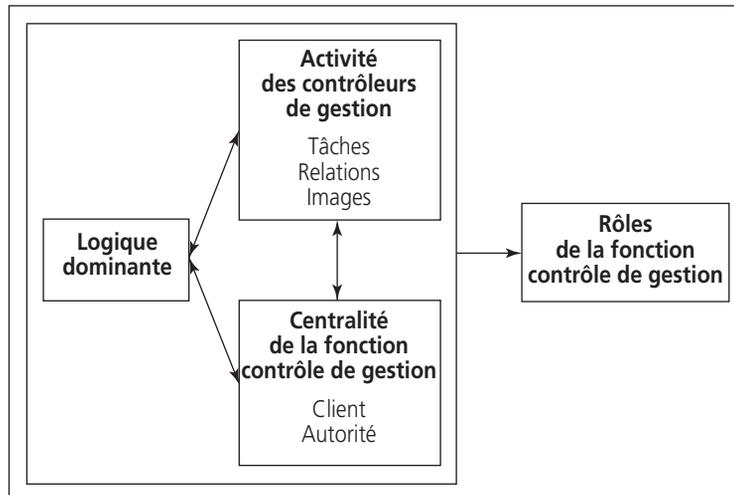
Un élément supplémentaire participe à l'analyse de la place de la fonction contrôle : la rationalité ou logique dominante. Celle-ci a une importance majeure pour comprendre la place du contrôle de gestion et par ricochet, de la fonction de contrôle de gestion :

« On peut penser que l'environnement (nature des FCS, fiabilité des hypothèses, temps de réponse aux actions engagées) et la rationalité dominante des stratégies (financière ou comptable, économique ou politique) délimitent largement les finalités du système de contrôle de gestion ; mais c'est probablement le couplage entre cet environnement et les choix internes de structures, qui détermine le processus de contrôle de gestion et la place du contrôle de gestion relativement aux deux autres systèmes de contrôle d'entreprise. » (Bouquin 2001, p. 115)

La notion de logique dominante traduit les prémisses, croyances et hypothèses qui sont partagées par les responsables de tous les niveaux organisationnels d'une entreprise (Lampel et Shamsie 2000). Invisible, elle se diffuse dans l'organisation, « prédispose l'entreprise à certains choix stratégiques et interagit avec les systèmes et les structures organisationnelles » (Bettis et Prahalad 1995, p. 8). On peut ainsi penser que la logique dominante d'une organisation influence et est en partie déterminée par l'activité des contrôleurs de gestion mais aussi par la place de la fonction contrôle de gestion (voir figure 1).

L'étude de la logique dominante, de l'activité des contrôleurs de gestion et de la centralité de la fonction contrôle devraient au final permettre d'appréhender les rôles de la fonction contrôle dans les organisations étudiées. Ces rôles sont une formulation synthétique des effets positifs et pervers au niveau organisationnel et des motifs de satisfaction et d'insatisfaction au niveau individuel.

Figure 1
Cadre d'analyse des rôles de la fonction contrôle de gestion



2. Méthodologie

2.1. Étudier la fonction de contrôle de gestion

À l'instar d'Anthony (1988), notre unité d'analyse n'est pas « l'individu contrôleur de gestion », mais la fonction contrôle de gestion. La fonction contrôle de gestion, est entendue ici comme un département ou un service au sein de l'organisation, et est constituée de l'ensemble des contrôleurs de gestion. En d'autres termes, ces individus, envisagés comme en tant que groupe, composent la fonction contrôle de gestion. L'accès au rôle ne peut-être immédiat, il résulte d'une interprétation réalisée à partir d'éléments « observables ». Une analyse de ce que font au quotidien les contrôleurs de gestion est donc une étape indispensable à la compréhension du rôle de la fonction contrôle de gestion au sein de l'organisation.

Par ailleurs, un arbitrage entre le nombre de contrôleurs de gestion rencontrés dans chaque organisation et le nombre d'organisations étudiées doit être fait. Une des difficultés ici réside dans le fait qu'il existe une multitude de postes de contrôleurs de gestion. Les typologies de postes de contrôleurs de gestion issues de la littérature (Bouquin, 2001 ; DFCG, non daté) reposent sur l'entité de rattachement du contrôleur de gestion. Les contrôleurs de gestion de division sont ainsi distingués des contrôleurs de gestion de branche, et de fonction, mais formeraient, a priori, des regroupements cohérents et homogènes. Une étude préliminaire composée de 22 entretiens dans des organisations variées (en termes de taille et de secteur d'activité), a permis de confirmer cette grande diversité de postes derrière la dénomination contrôleur de gestion (Lambert, 2005). Nos observations nous amènent à proposer une première représentation de la diversité des postes de contrôleur de gestion sous forme

d'un *continuum* entre deux extrêmes, allant des contrôleurs de gestion centraux, qui sont au siège et les plus isolés de l'activité opérationnelle, aux contrôleurs de gestion opérationnels, qui sont décentralisés et totalement immergés dans l'activité. Il est apparu que les contrôleurs centraux du siège, dont l'essentiel des tâches relève du reporting et dont le « client » principal est indéniablement la direction générale, remplissent des rôles tout à fait similaires d'une organisation à l'autre, et que leur activité ne semble que très peu dépendante du rôle affecté à la fonction contrôle de gestion dans l'organisation. À l'opposé, les contrôleurs de gestion décentralisés et opérationnels (c'est-à-dire travaillant en étroite collaboration avec les managers dits « de terrain »), sont au cœur des tensions inhérentes à la fonction contrôle de gestion : celle du client et celle de l'autorité. Ils sont en effet très régulièrement confrontés aux demandes parfois contradictoires de leurs deux clients distincts, la direction générale et le management local, et sont ainsi exposés à un fort risque d'image conflictuelle. Dépourvus de responsabilité hiérarchique sur les managers locaux, l'influence qu'ils parviennent à exercer sur la prise de décision de ces derniers apparaît comme un excellent proxy de l'autorité accordée à l'ensemble de la fonction dans l'organisation.

D'ailleurs, lorsque la littérature évoque la nécessité pour les contrôleurs de gestion de devenir des *business partner*, c'est avant tout aux contrôleurs de gestion opérationnels et décentralisés qu'elle s'adresse et c'est avant tout à eux qu'il incombe d'assumer ce rôle et d'en subir les conséquences. Leurs réussites ou leurs échecs en la matière rejaillissent inmanquablement sur l'ensemble de la fonction. L'identification des rôles effectifs remplis par la fonction contrôle de gestion au sein de l'organisation suppose donc d'accorder une attention particulière aux contrôleurs de gestion décentralisés. L'étude de leur activité apparaît comme essentielle afin de comprendre la variété des rôles attribués à la fonction contrôle de gestion dans son ensemble au sein de l'organisation.

2.2. Sélection des cas et collecte des données

Douze études de cas ont été réalisées dans six industries différentes (tableau 1). Toutes les *business units* choisies appartiennent à des grandes entreprises multinationales que l'on peut considérer comme performantes en termes de rentabilité, de compétitivité et de pérennité (voir).

Les études de cas ont été choisies pour permettre l'étude d'une grande diversité de contextes organisationnels.

Les recherches menées sur l'activité des contrôleurs de gestion font un recours quasi systématique à des méthodes quantitatives de recueil des données, *via* des questionnaires auto-administrés. Ceci pose une difficulté dans la mesure où la question du travail est éminemment personnelle. En effet, « le métier est l'un des éléments pris en compte pour porter un jugement sur quelqu'un, et certainement l'un des éléments qui influence le plus la manière dont on se juge soi-même. Le métier d'un homme est l'une des composantes les plus importantes de son identité sociale, de son moi, et même de son destin dans son unique existence. » (Hughes 1997, p. 75). Au-delà des enjeux d'identité personnelle, l'activité détermine la position stratégique de l'individu, comme de son groupe professionnel, au sein de l'organisation. De ce fait, il est difficile de collecter des informations sur les métiers des individus dans les organisations, surtout lorsque ceux-ci sont considérés comme peu valorisants. Les répondants peuvent avoir tendance, notamment dans les enquêtes par questionnaire, à embellir, simplifier la réalité, ou s'afficher plus ambitieux que réalistes quant à leur futur.

Tableau 1
Synthèse des entretiens menés dans le cadre des études de cas

Sous-industrie	Entreprise 1	Nombre d'entretiens	Entreprise 2	Nombre d'entretiens
Cosmétique et luxe	Beauty or not Beauty Luxe	6 contrôleurs de gestion 2 opérationnels	LuxuryLux	5 contrôleurs de gestion
Hygiène et Soins	Mondomarket Soins de Soi	6 contrôleurs de gestion	Beauty or not Beauty Public	1 contrôleur de gestion 2 opérationnels
Agroalimentaire	Mondomarket Delicatessen	8 contrôleurs de gestion	Agape	3 contrôleurs de gestion
Équipementiers Automobiles	Equipauto	9 contrôleurs de gestion	Siègeauto	5 contrôleurs de gestion
Constructeurs Automobiles	Nationauto	9 contrôleurs de gestion	Franceauto	7 contrôleurs de gestion
Industrie Pharmaceutique	Antalgix	6 contrôleurs de gestion	Gastrix	4 contrôleurs de gestion
Nombre total d'entretiens		46		27

De plus, l'image du contrôleur de gestion « compteur de haricots » est tenace (Beard 1994; Friedman et Lyne 1997; Friedman et Lyne 2001). Pour aller à l'encontre de cette image, la presse professionnelle et les associations tentent de communiquer une image ambitieuse de la profession et anticipent régulièrement les « scénarii de demain ». Là encore, le recours à des méthodes quantitatives, qui calquent dans les questionnaires ce discours volontariste, ne permet pas d'appréhender les aspects les moins valorisants de la fonction contrôle de gestion. Pour comprendre les rôles que jouent les contrôleurs de gestion, cette recherche choisit donc de s'intéresser à l'activité des contrôleurs de gestion avec une méthode qualitative. Les données ont été collectées par entretien et analyse de documents. Soixante-treize entretiens ont été réalisés (Tableau 1).

Les entretiens réalisés sont de nature compréhensive (Kaufmann 2001). Leur objectif était de laisser une certaine liberté de parole et de donner confiance aux interviewés pour leur permettre d'aborder aussi les aspects les moins valorisants de leur travail. Les thèmes abordés aux cours de ces entretiens étaient les suivants : éléments généraux sur l'organisation, parcours et expérience de l'interviewé, histoire et structure de la fonction contrôle de gestion, satisfaction et insatisfaction au travail. Chaque entretien a duré entre 45 minutes et 2h30. Les entretiens ont été enregistrés et retranscrits dans leur intégralité, générant une masse d'information de plus de 1200 pages.

Par ailleurs, dans une des études de cas, une triangulation des méthodes a été réalisée (Denzin et Lincoln 2000), en menant une observation non participante. L'objectif sous-jacent était de s'assurer que les discours étaient « cohérents » avec les actes. Nous avons suivi pendant trois jours, du matin

8 heures au soir 20 heures, un contrôleur de gestion d'affaire chez Beauty or not Beauty, leader mondial de l'industrie cosmétique. L'observation a donné lieu à 50 pages de retranscription et a permis de confronter les informations obtenues par entretiens à ce que nous avons observé. Cela a en particulier nourri notre compréhension de la gestion des relations entre opérationnels et contrôleurs de gestion, avec tout ce que cela revêt de négociations répétées, d'efforts de conviction et de séduction dans le cadre d'une fonction contrôle de gestion qualifiée de discrète (celle-ci sera présentée par la suite). Cela a aussi permis de confirmer que la méthode d'entretien retenue donnait une représentation assez proche de celle accessible par l'observation directe (et ce, dans un contexte où la représentation du contrôle de gestion était peu flatteuse).

Nous avons également triangulé les sources, puisque les entretiens ont été réalisés avec des contrôleurs de gestion et des opérationnels dans l'entreprise Beauty or not Beauty. L'absence d'écarts significatifs entre les discours véhiculés par les opérationnels et les contrôleurs de gestion a naturellement guidé nos choix méthodologiques. Plutôt que de continuer plus avant cette triangulation systématique, nous avons préféré collecter davantage d'entretiens avec des contrôleurs de gestion dans des environnements variés afin d'étendre le *scope* de notre recherche.

Cette triangulation a été complétée par une analyse documentaire. Parmi les documents collectés, les rapports annuels, les descriptifs de poste de la fonction contrôle de gestion ainsi que des offres d'emplois de contrôleurs ont étayé notre analyse.

2.3. Analyse et traitement des données

Les entretiens ont fait l'objet d'un codage reprenant le dictionnaire des thèmes abordés pendant les divers entretiens. Ce codage a été réalisé à partir d'une grille émanant de la revue de la littérature relative à la fonction de contrôleur de gestion, puis enrichie « in vivo » (Miles et Huberman 1984). L'essentiel de notre travail a consisté à regrouper les informations dont nous disposons grâce à un codage ouvert (Angot et Milano 2003, p. 177) pour ensuite comparer les fonctions contrôle de gestion des différentes entreprises étudiées.

Le logiciel NUD*IST Nvivo2 a été utilisé pour coder finement l'intégralité des entretiens en fonction des catégories retenues. Ceci a permis de préciser et de spécifier le cadre d'analyse de l'activité des contrôleurs de gestion proposé ci-dessous (voir tableau 2) :

- Les tâches des contrôleurs de gestion ont été regroupées autour de quatre axes : la zone de compétence, les tâches liées à la mesure de performance au sens large, le contrôle interne et les analyses dites ad hoc.
- Les relations entretenues par les contrôleurs de gestion peuvent se décliner en deux sous-dimensions : les relations hiérarchiques et les relations fonctionnelles. Nous avons également mis en évidence le partage des responsabilités avec les autres contrôleurs ou les opérationnels.
- Quatre composantes de l'image sont apparues. L'image liée à la tâche – similaire à ce que Wrzesniewski et Dutton appellent « la représentation cognitive de la tâche ». L'image relationnelle correspond à l'image que le contrôleur de gestion pense véhiculer dans les relations qu'il instaure avec ses interlocuteurs (Friedman et Lyne 1997 ; Friedman et Lyne 2001). L'identité organisationnelle ainsi que l'image « traditionnelle », relèvent des stéréotypes diffusés dans la société en général (Bouquin 2001).

Tableau 2
Dimensions et items de l'activité du contrôleur de gestion

Activité des contrôleurs de gestion	
Tâches	Zones de compétences : comptabilité, systèmes d'information, trésorerie Mesure de la performance – Reporting « externe » au siège – Processus budgétaire et analyse des écarts – Planification stratégique Contrôle interne, procédures Analyses spécifiques, projets transversaux
Relations	Relations hiérarchiques – Fréquence et qualité des relations Relations fonctionnelles – Fréquence et qualité des relations Partage des responsabilités avec les opérationnels ou les autres contrôleurs
Image de soi	Image liée à la tâche : valeur ajoutée, aide à la décision Image relationnelle : de l'espion au partenaire Identité organisationnelle : attachement aux produits, à l'organisation Image traditionnelle : compteur de haricots, surveillant, flic

Le recours à un logiciel de codage simplifie le passage de l'analyse individuelle à l'analyse des cas. En permettant de regrouper et de comparer les différents codes pour une organisation donnée (par exemple concernant les tâches ou la nature des relations), il facilite l'observation de l'homogénéité (ou de la divergence) des discours individuels au sein de cette organisation. En conformité avec le cadre d'analyse présenté ci-dessus, quatre thèmes majeurs ont été utilisés pour différencier les cas étudiés : la logique dominante, l'activité des contrôleurs de gestion, la centralité de la fonction contrôle de gestion et les effets positifs et négatifs de l'organisation de la fonction contrôle de gestion au niveau individuel et organisationnel. Nous avons approfondi les cas qui semblaient se différencier nettement des autres sur ces dimensions. Le classement n'est, en effet, pas l'objectif de la catégorisation réalisée ici. En élaborant une typologie, nous avons souhaité donner un sens théorique aux observations empiriques. Cette discussion théorique doit permettre de décrire la logique interne des différents idéaux types identifiés et « d'élaborer la logique des relations abstraites qui permet de mieux comprendre les comportements et les discours observés et donne une nouvelle intelligibilité aux interactions sociales » (Schnapper 1999, p. 114). Ainsi, lorsque les entretiens réalisés dans une entreprise de l'échantillon mettaient en évidence une fonction contrôle de gestion très différente de celles déjà observées, nous avons poursuivi nos entretiens pour en saisir la logique. À l'inverse, lorsque nos entretiens révélaient des traits similaires à ceux d'une fonction contrôle de gestion une observée auparavant, nous avons cessé la collecte de données. Ceci nous a permis de mettre en évidence quatre styles de fonctions contrôle de gestion.

Une partie de la validité de l'interprétation présentée ci-dessous vient de la validation réalisée auprès des acteurs eux-mêmes lors de restitutions. Les résultats de cette recherche ont en effet été présentés auprès d'environ 120 contrôleurs de gestion en formation continue dans diverses

institutions d'enseignement. Dans leur grande majorité, les contrôleurs de gestion, qu'ils soient issus d'organisations donnant une image favorable ou non du contrôleur de gestion, confirment les analyses proposées.

3. Résultats

Les douze études de cas réalisées permettent de différencier quatre idéaux types de fonctions contrôle de gestion ayant chacune des pratiques et des rôles différents : la fonction contrôle de gestion discrète, la fonction contrôle de gestion garde-fou, la fonction contrôle de gestion partenaire et la fonction contrôle de gestion omnipotente.

Chaque fonction est décrite en détail, et l'analyse est synthétisée sous forme de figure. Afin de faciliter la compréhension du lien entre cette analyse et sa représentation, nous signalerons, dans le texte, les grandes étapes, par des numéros (ex : ❶, ❷...). Ceux-ci correspondent aux numéros que nous avons utilisés dans les figures de synthèse.

3.1. La fonction contrôle de gestion discrète

Dans les entreprises Beauty or not Beauty Luxe, Beauty or not Beauty Public, Gastralgyx, Antalgyx et Luxury Lux, la fonction contrôle de gestion peut être qualifiée de discrète.

La fonction contrôle de gestion discrète est associée à une logique marketing dominante. Les entreprises évoluant sur des marchés à fort potentiel de croissance et dont les produits sont à fort taux de valeur ajoutée ont comme objectifs majeurs l'innovation, la différenciation et la promotion de l'innovation et de la différenciation. Ils tendent donc à accorder au marketing une place majeure et centrale au sein de l'organisation (voir ❶ dans la Figure 2).

« Chez Beauty or not Beauty, le chef de produit est considéré comme un chef d'orchestre. Celui avec la petite baguette. Tu es le responsable de ta marque, ou de tes produits, et il y a une quantité impressionnante de services qui nécessitent d'être coordonnés. » (Javier, Chef de produit, Luxe)

« Nous, les chefs de produit, nous ne sommes pas super-impliqués dans les trucs financiers. Nous, on est les gestionnaires opérationnels et stratégiques : Où va ta marque?, les grandes directions stratégiques, c'est toi, en tant que chef de produit qui fait la « reco », et qui est ensuite reprise par tout le monde... ou pas. On peut t'attaquer sur certains points. Donc, tu fais ça, et puis tu gères quand même tes coûts. [...] » (Emma, Chef de produit, Public)

Les objectifs fixés n'incitent pas à déléguer une autorité trop importante à la fonction contrôle de gestion, dont les pratiques pourraient inhiber les créatifs (voir ❷ dans la Figure 2).

« Vous ne pouvez pas responsabiliser d'une manière telle que cela demande aux opérationnels la même maîtrise des coûts et de la compréhension de l'imbrication des coûts qu'à un contrôleur de gestion. Forcément, à un moment, le niveau de responsabilisation va être limité. Forcément. » (Lucas, Contrôleur de gestion, Filiale, Luxe)

Le choix de structures fortement décentralisées et la diffusion commune d'une image de « *business partner* », reprise dans la section ressources humaines des sites des entreprises, amènent les contrôleurs de gestion à se considérer au service du management local, générant ainsi une identité organisationnelle fortement associée à l'entité de rattachement. Mais les contrôleurs de gestion rencontrent un problème majeur. Au mieux, les managers opérationnels ne perçoivent pas l'intérêt des informations ou analyses que les contrôleurs de gestion pourraient leur fournir, au pire, ils sont totalement réfractaires à leur ingérence dans des problématiques qu'ils jugent stratégiques (voir ❸ dans la Figure 2).

« Il y a un aspect “flicage”, contre lequel il faut se battre [...]. À partir du moment où je suis arrivé avec ma casquette de contrôleur de gestion sur son domaine d'activité, ça a été : “Je ferme les portes, je boucle tout.” J'étais le flic qui allait lui couper ses budgets, qui allait l'empêcher de travailler... Alors, là, il a fallu lui dire : “Attends, stop, t'as rien compris. On n'est pas là pour t'empêcher de travailler, au contraire. On est une fonction support et on doit échanger.” » (Vincent, Contrôleur de gestion Business Unit, Pharma)

Les tâches dites « classiques » du contrôleur de gestion sont donc réduites à la portion congrue, c'est-à-dire à celles pour lesquelles le contrôleur de gestion peut travailler sans le concours volontaire des opérationnels, ce qui vient renforcer la suprématie des chefs de produit restant entièrement maîtres des informations et des dossiers clés (voir ❹ dans la Figure 2).

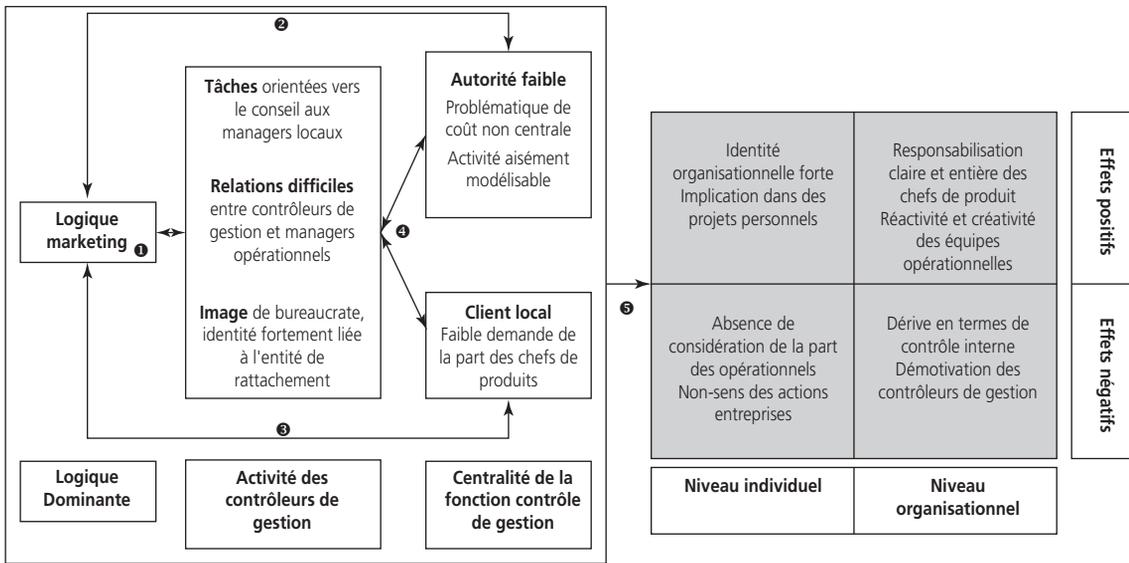
« Donc je pense que notre rôle est assez peu de rentrer dans ces domaines techniques, surtout lorsqu'on n'a pas les compétences. Et qu'on a en face des gens qui les gèrent puisque ce sont des médecins ou des pharmaciens. Donc eux, ils ont quand même une connaissance plus approfondie du produit. On peut avoir un input de l'œil de celui qui est complètement extérieur. “Tiens, moi, je trouve ça... C'est bizarre.” Mais je pense qu'il faut rester humble dans ce domaine-là et que l'expertise est quand même plutôt du côté des opérationnels. » (Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx)

Outre le *reporting*, le suivi budgétaire se limite à signaler les dépassements d'enveloppe et l'essentiel du temps et de l'énergie des contrôleurs est dédié à l'établissement et à la veille au respect des procédures. L'image des contrôleurs de gestion qui en résulte est fortement marquée par cette dimension coercitive, voire « bureaucratique », signe d'un discrédit important dans des organisations où la réactivité est le maître mot. Dans l'incapacité de remplir leur mission telle qu'elle est tacitement prescrite (être un *business partner*), les contrôleurs de gestion sont conduits à reconstruire en partie leur activité (voir ❺ dans la Figure 2). Leur faible visibilité dans l'organisation leur octroie une certaine autonomie. Ils se créent de nouvelles tâches. Ils développent ainsi des missions de réductions des coûts ou traquent les failles de contrôle interne, indépendamment de toute relation avec les chefs de produits. Certains contrôleurs de gestion quittent la fonction, parfois pour des postes opérationnels. Un risque organisationnel majeur réside dans l'apparition d'importantes failles de contrôle interne et de gabegie. En revanche, en maintenant la fonction contrôle de gestion à distance des opérationnels, la direction générale s'assure que les chefs de produit sont en mesure d'assumer la responsabilité pleine et entière des réussites et des échecs des produits et que les contraintes et les procédures auxquelles ils doivent se plier sont réduites au minimum pour leur assurer une réactivité maximale.

La fonction contrôle de gestion discrète, au service du management local et dotée d'une faible autorité, remplit avant tout un rôle de surveillance limitée des opérationnels (voir figure 2).

En résumé, lorsque la fonction contrôle de gestion est organisée de manière à avoir une présence discrète auprès des opérationnels, cela permet à ces derniers d'exercer pleinement leurs responsabilités, d'être réactifs et créatifs. Cela peut en revanche conduire à des dérives de contrôle interne et une certaine gabegie.

Figure 2
Logique de la fonction contrôle de gestion discrète



3.2. La fonction contrôle de gestion garde-fou

Dans les entreprises Nationauto, Franceauto et Siègauto la fonction contrôle de gestion joue un rôle de garde-fou.

La fonction contrôle de gestion « garde-fou » est concomitante à une suprématie des ingénieurs et des commerciaux. Les caractéristiques des marchés sur lesquelles ces entreprises évoluent ne permettent pas aux problématiques de contrôle de gestion de devenir vitales (voir ❶ dans la Figure 3) : la logique dominante est celle des ingénieurs et dans une moindre mesure celle des commerciaux et/ou des marketeurs.

« Les commerciaux ont une espèce d'invention de l'avenir en permanence. C'est sûr que ce n'est pas eux qui font le futur du groupe. Le futur du groupe, ce sont ceux qui conçoivent la voiture à cinq ans. » (Bruno, Directeur du contrôle de gestion, zone, Franceauto)

En effet, la part de l'activité générant le plus de valeur ajoutée est, dans ces organisations, très faiblement modélisable (design, conception, recherche). La « question des coûts » peut être importante dans la problématique de ces organisations, mais elle est souvent déléguée aux sous-traitants dans un redécoupage des périmètres d'intervention (voir ❷ dans la Figure 3). Ces entreprises sont pensées sur le modèle de l'administration française, tant dans les modes de sélection que de formation des

élites dirigeantes. La plupart de leurs dirigeants sont polytechniciens et/ou énarques et l'ensemble des salariés sont incités à une mobilité fonctionnelle régulière et sans limite. Tous les trois, quatre ou cinq ans, les cadres en particulier sont amenés à changer de poste, mais également incités à changer de fonction. Il en résulte une représentation assez marquée par les statuts et les stéréotypes. Les ingénieurs bénéficient ainsi d'une identité claire, jouissant de la reconnaissance associée à la fois à leur statut privilégié et à leur prééminence traditionnelle dans ces secteurs de l'industrie lourde. L'identité et la représentation que les acteurs se font des vendeurs est également très claire, bien que leur légitimité soit plus récente. En revanche, les services fonctionnels, dont l'objectif et la valeur ajoutée sont rarement définis, souffrent d'une ambiguïté dans la définition de leur activité et de leur mission. C'est le cas ici pour le contrôleur de gestion, dont l'image stéréotypée reste celle du « trésorier de l'État français », au service la direction générale (voir ❸ dans la Figure 3).

« Qu'est-ce que c'est un bon trésorier payeur? C'est un gars qui a un cachet Cristal et qui s'en sert à bon escient. Vous êtes habilité à autoriser des dépenses et vous avez ce qu'on appelle un cachet Cristal. C'est la grande histoire de l'administration française. Ce sont des cachets avec votre nom, votre numéro de service, un exemplaire de votre signature. Donc vous avez le cachet, vous signez. Et vous pouvez bloquer. L'administration veut : 1) que votre budget ne soit pas dépassé; 2) que, éventuellement, si on vous demande une coupure, que vous ayez une petite marge sous le pied pour la rendre. » (Christian, Contrôleur de gestion Projet, Central, Nationauto)

Plusieurs facteurs viennent renforcer la persistance de ce stéréotype. La taille des organisations, mais surtout le caractère fortement intégré de leurs nombreuses divisions rendent extrêmement délicate la standardisation des postes de contrôleur de gestion. Il en résulte une représentation floue du métier, tant pour les opérationnels que pour les contrôleurs de gestion eux-mêmes. Certaines tâches dans lesquelles s'engagent les contrôleurs de gestion sont assez classiques (voir ❹ dans la Figure 3), comme le *reporting* ou la préparation et le suivi des budgets, et répondent à des contraintes normatives du marché. Les outils du contrôle de gestion semblent peu influencer le cœur de l'activité opérationnelle. En effet, la plupart de ces exercices se font en grande déconnexion des opérationnels. Dès qu'une tâche est jugée « stratégique » par ces derniers, ils veillent à ce que les contrôleurs de gestion ne puissent pas se l'approprier, comme pour le plan chez Nationauto.

« Ici, ça a été l'objet d'un débat. Le plan, chez Nationauto, est tenu par le marketing. Plus exactement, par la direction du plan. [...] Ici, c'est moi qui le suis. [...] Mais, normalement, c'est l'attribution des gens du marketing dans les entités.

La raison pour laquelle j'ai le plan ici, c'est que je ne me le suis pas approprié, ce n'est pas moi qui fais la stratégie, mais je tire leur jus jusqu'au bout, c'est eux qui la font, et ils sont assez contents de la faire. Je leur laisse aussi le beau rôle, c'est-à-dire que ce sont les marketeurs qui présentent aussi leur stratégie, mais je dirais que j'assure toute la tringlerie par derrière, je les piste, et au besoin, j'inculque quelques idées, mais au final, c'est toujours eux qui auront conçu le plan, qui l'auront vendu... » (Étienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)

De même, ils sont réticents à toute divulgation d'information à des contrôleurs de gestion qu'ils perçoivent bien souvent comme des agents de surveillance mandatés par le siège. Le savoir que les contrôleurs de gestion génèrent semble être en effet utilisé à des fins de légitimation de décisions prises en fonction d'autres critères et d'autres logiques que la logique financière. De nombreux contrôleurs

de gestion n'exercent ainsi leur influence qu'en autorisant ou pas les dépenses et se voient assimilés à des « trésoriers de l'administration française ». La lutte est régulière pour l'obtention de tâches reconnues, le rôle du contrôleur de gestion s'apparentant à celui d'un censeur de la dernière heure, relativement déconnecté de l'activité opérationnelle quotidienne.

« Les commerçants [dans cette organisation, les commerciaux sont appelés les commerçants...], dès qu'on leur parlait gestion, ils voyaient ça comme un frein ou comme une sanction sur ce qu'ils pouvaient faire. [...] Et ils se butaient. Et puis nous, on avait des discussions qui étaient, dans ce cas-là, difficiles avec eux. » (Emmanuel, Contrôleur de gestion, Branche, Franceauto)

L'acceptation stricte du contrôle, synonyme de vérification et de surveillance, prend ici tout son sens. L'activité des contrôleurs de gestion reste donc vague et conditionnée par la nature des relations qu'ils parviennent à établir avec les opérationnels, notamment grâce à leur réseau et leur expérience.

« Je connais un collègue qui est à l'ingénierie véhicule et qui essaye d'apporter des outils, de faire progresser les opérationnels sur la façon dont ils pilotent, et là tout de suite, on est mieux admis par les opérationnels. Ils ont l'impression qu'on leur apporte quelque chose et là, ça change tout. Parce qu'à la fois, les opérationnels le vivent mieux, et le contrôleur de gestion a moins l'impression d'être inutile. Mais, moi, j'ai eu une période de blues du contrôleur. » (Étienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)

Au niveau individuel (voir 5 dans la Figure 3), l'insatisfaction des contrôleurs de gestion liée à une absence notoire de reconnaissance et un fréquent sentiment d'inutilité est largement relativisée du fait des perspectives de mobilité fonctionnelle. Les « jeunes » contrôleurs de gestion prennent le parti d'appréhender leur passage au contrôle de gestion comme une « expérience parfois difficile mais riche d'enseignements », et les contrôleurs de gestion plus expérimentés capitalisent sur leurs expériences passées pour façonner leur activité. Du point de vue organisationnel, la mobilité fonctionnelle permet de satisfaire les individus en leur proposant des carrières variées où ils ne se sentent pas « enfermés ». En outre, cette mobilité permet également de former une élite dirigeante sensible à la complexité des problématiques et à la diversité des « cultures professionnelles » qui se côtoient dans des organisations aussi vastes et aussi composites que celles-ci.

« Le fait [qu'un cadre brillant] fasse un passage par le terrain et par un poste comme ça, je pense que c'est un plus quand même pour eux, d'abord dans leur cursus parce que, aller un peu sur le terrain, je crois que ça ouvre quand même pas mal l'esprit. Alors, même si ce n'est que pour un passage de quatre ans, c'est quand même important dans un curriculum vitae, ça peut très bien ouvrir la personne aux aspects économiques. Ce n'est pas du tout à négliger. [...] Il est [toutefois] clair qu'un cadre brillant, il ne va pas rester quinze ans gestionnaire de département. On en est bien conscients. » (M. Rémi, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Nationauto)

L'inconvénient majeur lié à cette mobilité fonctionnelle est d'entraver durablement la reconnaissance des services fonctionnels. Le *turn-over* se présente en effet comme un frein à l'établissement de méthodologies et à la formation des équipes.

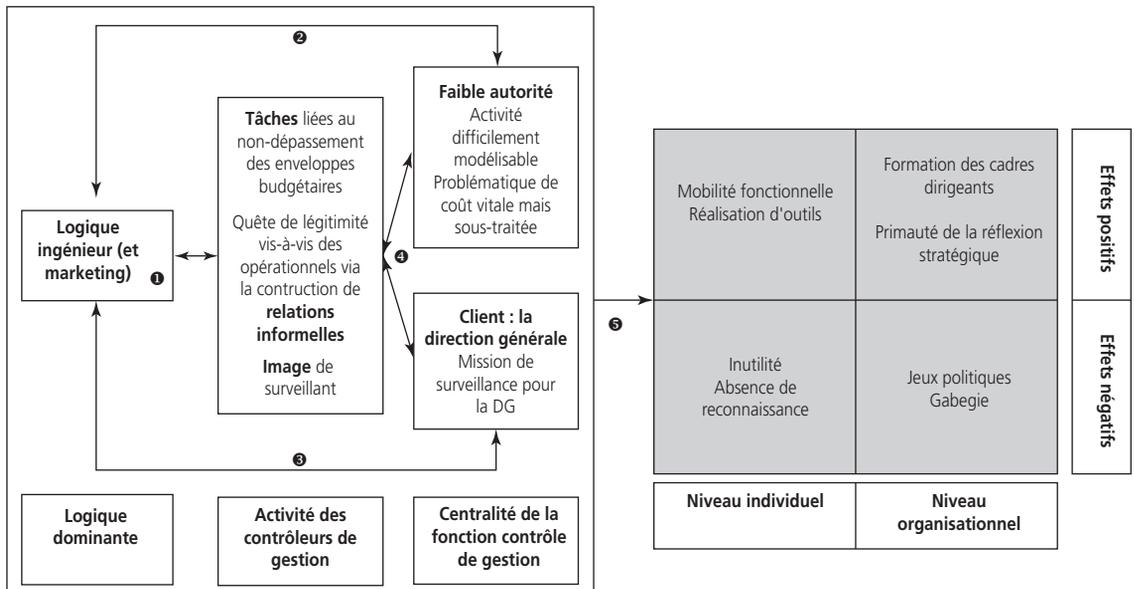
Ces entreprises font reposer leur succès sur la sélection et la formation en interne d'opérationnels ayant une connaissance approfondie de l'organisation. Ceci n'est pas sans effet sur l'émergence de jeux politiques et de stratégies de carrière nuisibles à la prise de décision.

« Ici, vous ne gérez pas une situation en fonction de son efficacité mais en fonction de son impact politique, pour votre carrière personnelle. C'est scandaleux! On ne prend pas de décisions parce qu'on s'expose à des risques... Alors on attend. Tout le monde attend. [...] Aujourd'hui, je suis dans le panier de crabes. Moi, ça me rend fou. C'est du contrôle de gestion schizophrénique. Politique. On vous dit de faire et on vous empêche de faire. » (Christian, Contrôleur de gestion Projet, Central, NationAuto)

La mise au pas de la fonction contrôle de gestion, si elle est censée assurer l'acuité de la réflexion stratégique des opérationnels, peut également être synonyme de gabegie.

Le style « garde-fou » est proche de l'analyse réalisée par David (1999, p. 7) à propos des contrôleurs de gestion de la SNCF : « historiquement, le contrôle organisationnel est dominé par de puissantes directions techniques. La logique de l'ingénieur et une sorte de culte de la technologie [dominant]. Dans ce contexte, les préoccupations passeraient parfois au second plan. [...] Dans ces limites, les contrôleurs de gestion pratiquent un simple système d'enveloppes budgétaires. » La fonction contrôle de gestion qualifiée de « garde-fou » remplit des rôles divers : elle a pour objectif de limiter les dérives en termes de dépenses tout en représentant une étape-clé dans le parcours de formation des cadres dirigeants (voir figure 3).

Figure 3
Logique de la fonction contrôle de gestion garde-fou



En résumé, lorsque la fonction contrôle de gestion est organisée de manière à réaliser une surveillance discrète des opérationnels pour le compte la direction générale, elle permet de laisser se développer la réflexion stratégique. Associée à des logiques de mobilité fonctionnelle, elle est également conçue comme une étape de la formation des cadres dirigeants. En revanche, jeux politiques et gabegie sont les risques associés à ce choix organisationnel.

3.3. La fonction contrôle de gestion partenaire

Les fonctions contrôle de gestion des entreprises Mondomarket *Soin de Soi*, *Mondomarket Delicatessen* et Agape relèvent d'une logique similaire que l'on peut qualifier de fonction contrôle de gestion partenaire. Les fonctions contrôle de gestion partenaires apparaissent lorsque la prise en compte de la question financière par les managers opérationnels revêt une dimension stratégique (voir ❶ dans la Figure 4), mais que ces derniers, accaparés par les problématiques opérationnelles, doivent déléguer aux contrôleurs de gestion les analyses qu'ils jugent nécessaires à la prise de décision (voir ❷ dans la Figure 4).

« Nous, on a notre mot à dire parce qu'aujourd'hui, les objectifs de rentabilité sont extrêmement élevés pour Agape. Donc on a un mot à dire qui est écouté et entendu. Ceci dit, il ne faut pas se tromper. C'est une boîte à caractère marketing et commercial. C'est un industriel qui fabrique des produits marketés. » (M. Anvers, Responsable du contrôle de gestion, Agape France, Glaces)

La logique dominante est marketing et financière. D'autres conditions doivent être également remplies. L'activité opérationnelle doit pouvoir être appréhendée et donc modélisée par les outils du contrôle et les opérationnels doivent accepter de partager avec les contrôleurs de gestion leurs connaissances de l'activité et les informer de leurs projets et de leurs activités en cours (voir ❸ dans la Figure 4). Les contrôleurs de gestion s'engagent donc dans des tâches liées à la production d'information pour le management local mais également pour la direction générale et la communication financière.

« Donc moi, ce que j'aime, c'est le sentiment d'appartenance à une marque. Donc la manière dont on travaille ici, où on est vraiment rattachés, nous, contrôleurs de gestion, à nos marques. Je suis sur tout le business des lessives et assouplissants et je le connais parfaitement. Je le maîtrise parfaitement maintenant. Et donc ça donne une certaine satisfaction, une certaine autonomie. On supervise vraiment l'ensemble et tous les éléments financiers passent par nous. » (Charlotte, Contrôleuse de gestion, Business Team Soin de la Maison, Mondomarket)

En effet, les structures dans lesquelles ils évoluent sont divisionnalisées, voire matricielles, et le *reporting* est un des moyens d'allocation des ressources et de mesure de la performance pour le groupe (voir ❹ dans la Figure 4). Toutefois, le client privilégié est le management local. En effet, l'information dont disposent les contrôleurs de gestion est largement subordonnée à la qualité des relations qu'ils parviennent à instaurer et à maintenir avec leurs responsables opérationnels respectifs. En effet, si certaines conditions sont réunies pour que le contrôleur de gestion soit considéré comme un pair, les ambitions personnelles et les enjeux stratégiques rappellent la fragilité de ce statut.

« Si vous êtes uniquement un contrôleur, je prends les chiffres, je regarde et si ça va pas je le dis, vous n'aurez jamais la confiance des opérationnels, ils vous verront toujours comme un contrôleur, et donc vous n'arriverez jamais vraiment à comprendre la réalité et les drivers du business.

Ce qui est toujours en fait mon premier choix, [c'est de ne] pas casser le lien avec l'opérationnel, ou alors ça veut dire qu'il faut changer de boulot, enfin il faut changer de poste, parce que soit c'est lui qui change, soit c'est vous qui changez. » (M. Namur, Contrôleur de gestion opérationnel, zone, Agape Boissons)

L'autorité dont jouissent les contrôleurs de gestion leur permet toutefois d'appréhender cette relation libre de tout sentiment de subordination, dans une logique d'engagement volontaire dont ils restent maîtres (voir ❺ dans la Figure 4). Ils se perçoivent comme des copilotes, satisfaits de « piloter

à deux, d'égal à égal » et de prendre une part active dans les décisions stratégiques. D'un point de vue cognitif, les contrôleurs de gestion sont heureux « d'être au cœur de l'action », privilège entre les privilèges pour une fonction support, par définition en marge de l'action.

« Aujourd'hui, je suis à l'origine de plus de décisions que je ne pourrais en prendre en étant responsable opérationnel. À moins d'être à la place du directeur général. Ça, ce n'est pas ma vocation dans l'immédiat. » (M. Anvers, Responsable du contrôle de gestion, Agape France, Glaces)

Revers de la médaille, ils sont très souvent interrompus par les demandes variées venant des opérationnels et ont parfois le sentiment d'être « phagocytés » par le management local, *a fortiori* s'ils sont physiquement proches des bureaux des chefs de produit. Ils regrettent ainsi de ne pas pouvoir accorder un temps suffisant, ni d'avoir l'opportunité de s'intéresser à des problématiques financières plus larges, comme des questions fiscales ou d'ingénierie financière. Par ailleurs, ils reçoivent également de nombreuses demandes d'analyses ou d'informations de la part de leur ligne fonctionnelle, qu'ils jugent parfois redondantes avec ce qu'ils fournissent déjà aux opérationnels ou sans intérêt par rapport aux urgences locales.

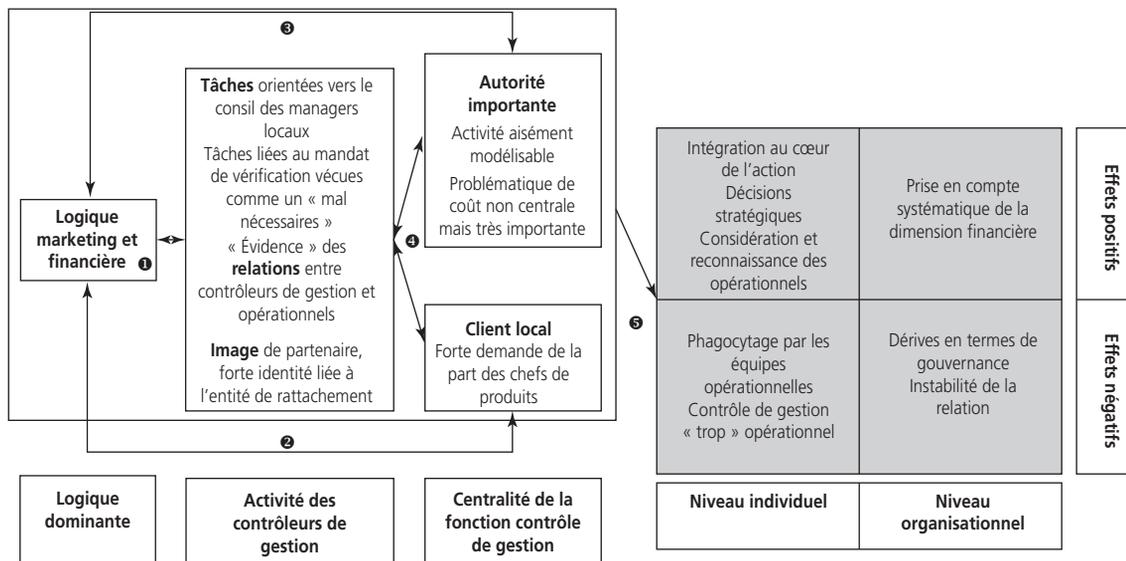
Les liens qui se créent entre le management opérationnel et la fonction contrôle de gestion sont sources de bénéfices organisationnels, dans la mesure où l'organisation fait face à une pression sur les coûts et doit se montrer audacieuse et réactive dans sa stratégie de différenciation. Toutefois, ces entreprises subissent souvent une pression de plus en plus importante sur les résultats à court terme et les contrôleurs de gestion, du fait de l'importance des liens qu'ils créent avec les opérationnels, peuvent accepter de devenir les complices de la gestion des demandes contradictoires entre l'exigence des marchés financiers de résultats à court terme et la nécessité économique et stratégique de prendre des risques sur l'avenir.

« Ce sont des situations qui sont vachement ambiguës, où vous allez faire de la cavalerie inverse, ce qu'on fait très très souvent en contrôle de gestion, où vous vous retrouvez à avoir un super bon mois de décembre, où vous avez gardé des réserves un petit peu partout la règle c'est 60/40, c'est-à-dire que vous essayez toujours d'avoir 60 % de chance d'atteindre votre résultat et que 40 % de chance de pas l'atteindre, donc vous avez planqué des réserves un peu partout, il se trouve que vos ventes sont bonnes donc vous vous retrouvez avec plein de réserves. Alors là, ce que vous essayez en général de faire et tous les contrôleurs de gestion vous diront la même chose, vous essayez de ne pas l'annoncer et de garder la cagnotte pour l'année suivante. Tant que c'est dans ce sens-là, ça va; dès que ça commence à être le contraire, là il faut crier au loup, il ne faut jamais accepter de faire vraiment de la cavalerie. » (M. Namur, Contrôleur de gestion opérationnel, zone, Agape Boissons)

La fonction contrôle de gestion partenaire, au service du management local et dotée d'une forte autorité, remplit avant tout un rôle d'aide à la prise de décision locale (voir figure 4).

En résumé, lorsque la fonction contrôle de gestion est organisée de manière à travailler en partenariat avec les managers opérationnels, elle incite à prendre en compte la dimension financière dans les décisions opérationnelles. Ce choix organisationnel peut cependant se traduire par un risque d'inhibition des opérationnels et des dérives en termes de gouvernance et de manipulation des comptes.

Figure 4
Logique de la fonction contrôle de gestion partenaire



3.4. La fonction contrôle de gestion omnipotente

La fonction contrôle de gestion omnipotente est présente au sein de l'entreprise Equipauto.

L'apparition d'une fonction contrôle de gestion va de pair avec une focalisation sur les coûts imposée à l'ensemble de l'organisation (voir ❶ dans la Figure 5).

« Pour moi, c'est un choix d'efficacité. Dans le secteur des équipementiers automobiles, où se livre une telle guerre économique, faire passer le marketing en premier, ou faire passer les ingénieurs en premier, qui nous feront des produits merveilleux, mais qu'on ne vendra pas, ce n'est pas possible. Donc, le fait que nous soyons dans un univers où il ne s'agit pas de baisser les coûts mais de les écraser, et si on s'endort pendant un an, on est mort, c'est fini... Si on ne pilote pas par le financier, l'entreprise ne peut pas survivre. Si on veut survivre dans cet environnement, il faut se donner les moyens. Donc, on place en premier lieu l'atteinte des cibles financières, et dans l'enveloppe [allouée] ensuite, on développe [des produits]... » (Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto)

Elle correspond également à la promotion d'un financier au rang de président directeur général. La finalité de la politique des dirigeants est « de ramener le pouvoir aux mains de la direction », seul gage du succès et de la pérennité de l'entreprise.

Dans ce cadre, la logique dominante est une logique financière à court terme qui va être renforcée par l'activité des contrôleurs de gestion. Le développement de l'autorité de la fonction contrôle est un des instruments de ce pouvoir (voir ❷ dans la Figure 5), mais celui-ci est conditionné à la mise en place d'autres dispositifs organisationnels, notamment par un découpage de la structure en centres de responsabilité.

« Equipauto est un groupe qui est organisé en onze branches, dix branches industrielles, et une branche en charge de la deuxième monte. [...] Les dix branches industrielles correspondent à chaque fois à un produit, à un métier. [...] Ensuite, chacune des branches est organisée en division. Chez Equipauto, l'entité autonome c'est la division, et la division, c'est une PME qui comprend tous les services. Donc, le patron de cette PME, il a sa recherche et développement, son industrialisation, sa finance, son commerce, ses achats, tous les services d'une entreprise classique. Donc, il est redevable de tout. La division, c'est l'entité la plus importante chez Equipauto. » (Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto)

Un réseau particulièrement puissant de contrôleurs de gestion se construit. Ils sont sélectionnés et formés par des « contrôleurs seniors ». Les perspectives de carrière sont illimitées puisque le PDG lui-même était à leur place. Surveillants surveillés du panoptique, ils sont d'une loyauté sans faille pour la direction et imposent leurs normes aux opérationnels (voir ❸ dans la Figure 5).

« Le contrôle financier chez Equipauto, c'est relativement reconnu, c'est un peu l'État dans l'État chez Equipauto. Il y a un réseau fonctionnel très fort, indépendamment du rattachement hiérarchique. Moi, je suis rattaché hiérarchiquement à mon directeur de site, qui est un « producteur », et je suis rattaché fonctionnellement au contrôleur financier de la branche. Il faut savoir que ma « loyauté première », je la dois à mon domaine fonctionnel. Et si j'ai un problème ou un litige entre mes deux « directeurs », paradoxalement, c'est le directeur fonctionnel qui prendra le dessus. Et c'est vrai à tous les niveaux. » (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)

Les tâches des contrôleurs de gestion s'étendent des classiques *reportings* et processus budgétaire particulièrement détaillés à des analyses de tout ordre (voir ❹ dans la Figure 5). Les demandes d'investissement, tests symboliques du pouvoir des ingénieurs, deviennent un moment de vérité pour les contrôleurs de gestion qui appliquent implacablement et sans autre forme de procès le critère du *pay-back*.

« Ça peut paraître bizarre, il y en a que cela choque, parce qu'on n'est pas producteur, à l'extérieur, on nous dit : "Vous n'avez aucune crédibilité pour dire : 'Non, on n'investit pas là-dessus. Ce n'est pas votre domaine.'" Et pourtant, si. [On peut] leur dire : "OK, peut-être qu'industriellement, c'est très bien ton truc, mais un *pay-back* supérieur à un an et demi, on ne fait pas. Ce n'est pas rentable, on ne fait pas." » (Olivier, Contrôleur financier site, EquipAuto)

Cet épisode illustre parfaitement la nature des relations entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels. L'omnipotence pudiquement voilée sous le terme de « copilote » ne trompe personne au sein de ces organisations. Les contrôleurs de gestion, malgré la pression qui repose sur leurs épaules, sont particulièrement satisfaits (voir ❺ dans la Figure 5). Ils ont très vite accès à des responsabilités importantes et participent activement aux prises de décision. Ils ne comptent pas leurs heures de travail et conçoivent les sacrifices qu'ils font en termes de vie personnelle comme la contrepartie de perspectives de carrières, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'organisation.

L'avantage organisationnel indéniable est la mise sous tension de l'organisation, qui doit sans cesse veiller à une compression de ses coûts.

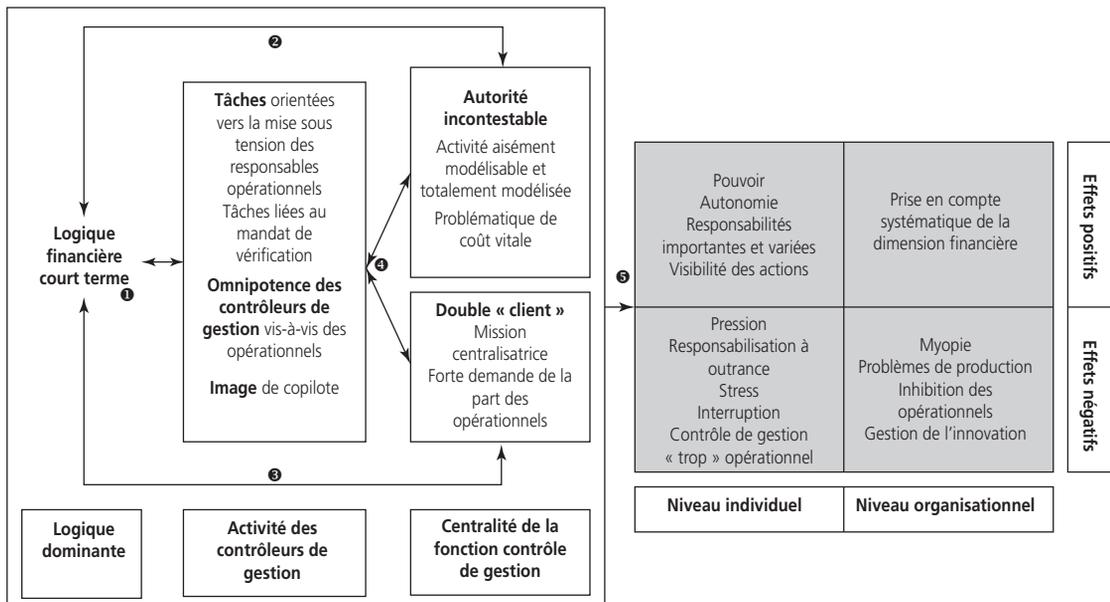
Des inconvénients majeurs sont toutefois associés à une omnipotence de la fonction contrôle de gestion. Une certaine myopie financière peut gagner la direction et l'obsession de la mesure peut détourner les opérationnels des problèmes imperceptibles par ces mesures. Toute décision devant être systématiquement argumentée du point de vue financier, les opérationnels se retrouvent inhibés.

« Chez EquipAuto, le risque c'est que, comme on est très puissant, on peut abuser de ce pouvoir, involontairement, en inhibant totalement les productifs. On va avoir des productifs qui ne vont plus oser investir, qui ne prennent aucune décision. Mon prédécesseur était un peu comme cela, et j'ai des gens qui, pour toute décision, viennent me voir en me demandant mon autorisation. Je prends un exemple : on va planter un client, si on ne fait pas un resourcing fournisseur, parce que notre fournisseur est en faillite, et bien, il y a des gens qui viennent me voir, en me disant : « J'ai dix mille francs de surcoût, est-ce que je peux le faire ? » [...] On arrive à des raisonnements complètement débiles, soyons clairs. » (Olivier, Contrôleur financier site, EquipAuto)

Enfin, si cette conception peut convenir à un contrôle d'activités routinières, elle s'avère plus complexe à gérer dans une perspective d'innovations.

La fonction contrôle de gestion omnipotente semble à de nombreux égards reproduire les caractéristiques du management par les chiffres qui avait été mis en place chez ITT dans les années 1960 et 1970 par Harold Geneen (Sampson 1973). Son rôle principal est d'être un outil de centralisation du pouvoir au service de la direction générale (voir figure 5).

Figure 5
Logique de la fonction contrôle de gestion omnipotente



En résumé, lorsque la fonction contrôle de gestion est organisée de manière à réaliser une surveillance et une mise sous tension permanente des opérationnels, elle contribue à rendre centrale la problématique des coûts dans toutes les décisions au sein de l'organisation. En revanche, elle peut inhiber les opérationnels, favoriser la myopie de l'organisation et représenter un frein important à l'innovation.

4. Discussion

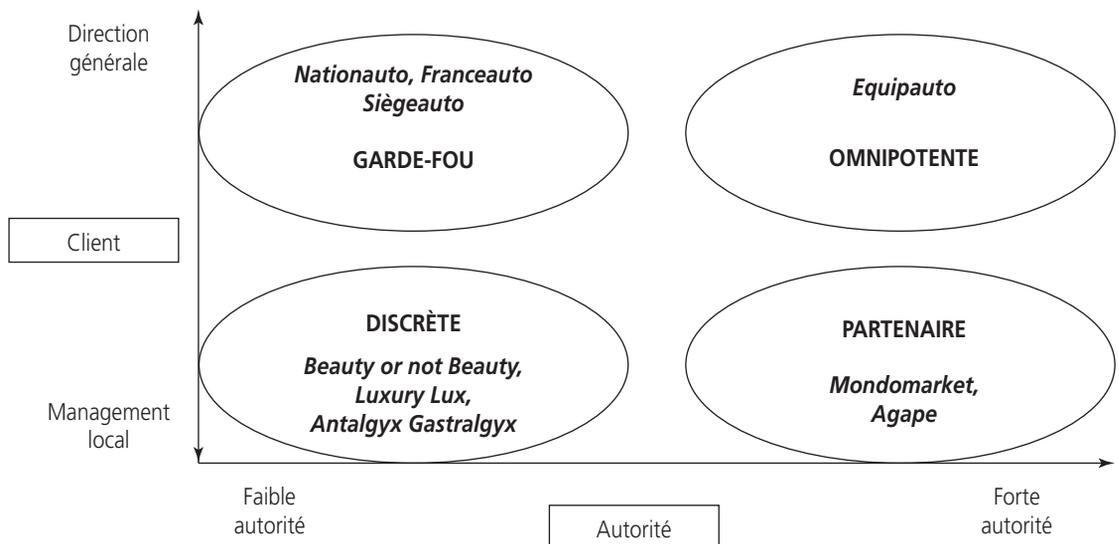
Les résultats obtenus permettent de proposer une typologie de la fonction contrôle de gestion et de ses rôles à partir de la centralité de cette fonction. Ils permettent aussi de s'interroger sur le niveau d'autorité et sur la proximité nécessaire avec les opérationnels.

4.1. Centralité et rôles de la fonction contrôle de gestion

La comparaison et l'analyse systématique des entretiens individuels conduisent à dresser un premier résultat. Les contrôleurs de gestion au sein d'une même organisation semblent exposés aux mêmes problématiques et font face à des difficultés similaires. Si des singularités individuelles apparaissent dans les réponses, en fonction de la formation, des expériences personnelles passées et de la personnalité de chacun, la place accordée à la fonction contrôle de gestion dans son ensemble détermine largement le vécu individuel des contrôleurs de gestion.

Quatre idéaux types de fonction contrôle de gestion ont ainsi émergé de l'analyse des études de cas : la fonction contrôle de gestion discrète, garde-fou, partenaire, et omnipotente. Deux dimensions permettent de différencier les quatre idéaux types retenus : celle de l'autorité, qui se manifeste dans l'implication des fonctionnels dans la prise de décision, et celle du client, qui fait référence à l'individu ou au groupe d'individus pour lequel le service fonctionnel travaille (voir figure 6).

Figure 6
Les idéaux types des fonctions contrôle de gestion



Dans chacun de ces idéaux types la fonction contrôle de gestion comporte des avantages, des risques et des rôles organisationnels différents. Ces avantages et risques permettent de faire émerger quatre rôles dominants dans les quatre types de fonctions contrôle de gestion (voir tableau 3) : aide à

la décision locale, mandat discret de vérification, formation des cadres dirigeants et légitimation, et centralisation du pouvoir.

Tableau 5
Synthèse des différents idéaux types des fonctions contrôle de gestion

	Discrète	Garde-fou	Partenaire	Omnipotente
Autorité	Faible	Faible	Forte	Forte
Client	Local	DG	Local	DG
Avantages	Managers responsabilisés sur l'ensemble des questions liées à leur périmètre Créativité et réactivité favorisées	Primauté de la réflexion stratégique Formation des cadres dirigeants	Prise en compte de la dimension financière	Prise en compte systématique de la dimension financière
Risques	Contrôle interne Gabegie	Jeux politiques Gabegie	Dérive en termes de gouvernance	Myopie Inhibition des opérationnels
Rôles ²	Mandat discret de vérification	Formation des cadres dirigeants Légitimation	Aide à la décision locale	Centralisation du pouvoir

4.2. Quelle autorité pour la fonction contrôle de gestion ?

La comparaison des différents cas observés permet de s'interroger sur le niveau d'autorité nécessaire de la fonction contrôle de gestion.

Tout d'abord, cette recherche suggère que dans les organisations où la fonction contrôle de gestion a une faible autorité, les contrôleurs de gestion peuvent avoir une activité limitée à certaines tâches techniques. En revanche, il semble que dans les organisations où la fonction contrôle de gestion bénéficie d'une autorité élevée, *i.e.* les fonctions omnipotentes et partenaires, les contrôleurs de gestion ne sont pas exemptés de tâches techniques. Ils auraient plutôt tendance à cumuler les rôles et à alterner entre ceux d'animateur-conseil et de technicien-planificateur, ce qui vient corroborer les analyses de Fornerino et Godener (2006).

Les analyses de Bessire (1995) selon lesquelles les contrôleurs de gestion souhaitent augmenter leur influence, dans une perspective crozérienne, sont également confirmées. Les contrôleurs de gestion des fonctions discrète et garde-fou regrettent ainsi leur faible influence sur la prise de décision.

Par ailleurs, la comparaison des cas montre que les organisations dans lesquelles l'autorité de la fonction contrôle de gestion est importante s'assurent par là même que la question financière pèse systématiquement et fortement dans la prise de décision opérationnelle. Toutefois, ce serait se méprendre que d'imaginer qu'une prise en compte de la dimension financière dans la prise de décision ne peut être assurée que par l'existence d'une fonction financière puissante. Nationauto, Franceauto, Beauty

or not Beauty ou LuxuryLux sont loin d'être « incontrôlées » et la dimension financière est bel et bien prise en compte dans les décisions opérationnelles. Ainsi, chez Beauty or not Beauty, les chefs de produit, dès leur incorporation dans l'organisation, sont contraints d'intégrer systématiquement la question financière dans leur réflexion sur les produits. Ils « réfléchissent avec un compte de résultat en tête », mais savent également qu'il n'est pas « rentable » pour eux tant en termes de temps qu'en termes financiers de traquer sans cesse les coûts. Autre exemple, les ingénieurs de Nationauto ou de Franceauto intègrent le raisonnement économique dans leurs prises de décision, notamment dans les phases de développement des véhicules, en dépit du fait que la fonction contrôle de gestion ait une faible autorité dans ces organisations. Une faible autorité de la fonction est donc compatible avec une prise en compte de la dimension financière dans la prise de décision.

Enfin, cette recherche vient corroborer l'idée selon laquelle la fonction contrôle de gestion pourrait rendre les managers irresponsables en leur faisant oublier l'essentiel : permettre l'innovation et la prise de risques (Bouquin 1998; Moriceau et Villette 2001). Bouquin (1998) affirme ainsi que « le modèle de contrôle de gestion n'est ni un modèle de décentralisation, ni un modèle de management rigoureux [...] À faire croire l'inverse, on déclenche des comportements irresponsables, au sens où ils sont égoïstes et préfèrent l'illusion du court terme à la construction du long terme » (Bouquin 1998, p. 5). Notre étude nous conduit à noter toutefois que si déléguer peu d'autorité à la fonction contrôle de gestion permet de favoriser la créativité et la responsabilisation des managers opérationnels, cela suppose également d'accepter un risque de gabegie de la part des opérationnels et de leur accorder un degré relativement élevé de marge de manœuvre.

4.3. Quelle proximité entre la fonction contrôle de gestion et les opérationnels ?

Notre analyse nous conduit à nous interroger sur la problématique de l'indépendance de la fonction contrôle de gestion vis-à-vis des opérationnels, en particulier dans le cadre d'une fonction « partenaire ».

Il semble qu'entre les contrôleurs de gestion d'une fonction « partenaire » et les managers opérationnels se crée une relation de pairs, proche de celle définie par Richard (2000) concernant le lien entre le directeur financier et l'associé du cabinet d'audit. Dans cette relation de pairs, la notion d'indépendance est abordée par les individus non pas sur le thème du conflit d'intérêt mais sur celui du partage au quotidien d'informations (Richard 2000, p. 145). L'enjeu est avant tout 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 manager opérationnel et un contrôleur de gestion. Le dédoublement des équipes n'est pas, de fait, un gage d'une plus grande fiabilité de l'information remontée au siège. En effet, si l'asymétrie informationnelle entre les contrôleurs de gestion spécialisés dans le *reporting* et les opérationnels favorise, d'une certaine façon, l'indépendance des contrôleurs de gestion, elle peut aussi entacher la qualité des informations fournies. Inversement, pour s'assurer d'un lien fort avec les opérationnels, les contrôleurs de gestion sont souvent contraints de participer à la gestion de leurs résultats (Lambert et Sponem 2005).

Enfin, Sathé (1978, 1982, 1983) juge, comme la plupart des études, qu'un type de fonction contrôle de gestion est « plus performant » que les autres. Il le nomme « contrôleur de gestion puissant ». La

littérature professionnelle lui préfère le terme de « *business partner* ». Notre recherche montre que n'importe quelle organisation ne peut pas – et ne doit peut-être pas – aspirer à se doter d'une fonction contrôle de gestion omnipotente ou partenaire. Chaque style de fonction contrôle de gestion a ses avantages et ses inconvénients aux niveaux individuel et organisationnel. On peut également remarquer, que nous avons pu regrouper un grand nombre d'entreprises de notre échantillon dans un style de fonction contrôle de gestion qui n'est jamais discuté : la fonction contrôle de gestion discrète. Aucun des styles de Sathe (1978, 1982, 1983) ne correspond à cet idéal type. Pourtant, des entreprises performantes et pérennes choisissent ce type de positionnement de la fonction contrôle de gestion.

5. Conclusion

À partir de douze études de cas s'appuyant sur soixante-treize entretiens, cette recherche propose une typologie de la fonction contrôle de gestion. Quatre styles de fonction contrôle de gestion sont identifiés : la fonction contrôle de gestion discrète, garde-fou, partenaire et omnipotente. Les résultats de la recherche permettent de souligner la variété des rôles qui peuvent être attachés à la fonction contrôle de gestion et la nécessité de l'appréhender comme un des acteurs du processus complexe de contrôle organisationnel.

Nos résultats nous invitent à nous interroger sur la fascination qu'exerce le modèle du *business partner*. L'image du contrôleur proactif et impliqué dans toutes les décisions hante les représentations des contrôleurs de gestion, des managers et des étudiants. Les premiers culpabilisent, les deuxièmes s'interrogent et les derniers sont souvent déçus par leurs expériences dans le domaine³. Cette recherche montre que ce partenaire idéal qu'est le contrôleur de gestion *business partner*, proche et écouté par le manager opérationnel, n'est pas aussi fréquent qu'on semble vouloir nous le faire croire. La majorité des fonctions contrôle de gestion étudiées ne jouissent que d'une faible autorité. De plus, limiter le rôle de la fonction contrôle de gestion à celui de « partenaire du management local » est réducteur et potentiellement risqué. Réducteur, car les organisations peuvent s'appuyer sur d'autres mécanismes de contrôle comme la formation ou la socialisation pour obtenir des effets similaires à ceux d'une fonction contrôle de gestion partenaire. Vouloir à tout prix se doter d'une fonction contrôle de gestion partenaire est également risqué. C'est omettre les effets pervers inhérents à un tel modèle. Nos résultats montrent que la situation de la fonction contrôle de gestion partenaire est particulièrement fragile. Soit elle impose son autorité et inhibe la créativité des opérationnels qui ne pensent plus qu'à leur compte de résultat, soit elle est phagocytée par les équipes opérationnelles et peut être amenée à manipuler les résultats (Lambert et Sponem 2005). La fonction contrôle de gestion partenaire, telle qu'elle est idéalisée par les revues professionnelles, ne rendrait pas toujours, en fait, les managers plus responsables.

Notes

1. Toutefois, si la distinction semble claire en théorie, des ambiguïtés demeurent dans l'analyse fournie par Mintzberg lui-même : le « service comptable » est présenté comme un exemple de fonction de support logistique mais « la comptabilité » relève de la technostructure. Il en est de même pour la fonction contrôle de gestion.
2. Du fait de notre focalisation sur les contrôleurs de gestion opérationnels décentralisés, nous n'avons pas pu statuer sur le rôle d'aide à l'allocation des

ressources de la fonction contrôle de gestion au niveau du groupe. Les entretiens réalisés avec des contrôleurs de gestion centraux (notamment durant la phase exploratoire) suggèrent que lorsque l'autorité de la fonction contrôle de gestion est élevée, la fonction participe à l'allocation des ressources.

3. Cet article est le fruit d'une expérience personnelle similaire. Nous avons réalisé plusieurs stages en contrôle de gestion, dans lesquels nous n'avons jamais eu la sensation d'être une business partner.
4. Libellés correspondant à la classification des codes NAF de l'INSEE de juin 2004 (www.insee.fr).

Références

- Ahrens, T. (1997). Strategic interventions of management accountants : Everyday practice of British and German brewers. *European Accounting Review* 6 (4) : 557-588.
- Ahrens, T., Chapman, C.S. (1999). The role of management accountants in Britain and Germany. *Management Accounting* : 42-43.
- Ahrens, T., Chapman, C.S. (2000). Occupational identity of management accountants in Britain and Germany. *The European Accounting Review* 9 (4) : 477-498.
- Angot, J., Milano, P. (2003). Comment lier concepts et données? In *Méthodes de recherche en management* (Ed, Thiéart, R.A.). Paris : Dunod, 169-187.
- Anthony, R.N. (1965). *Planning and control systems*. 1^{re} éd., Boston, MA, USA : The Harvard Business School Press.
- Anthony, R.N. (1988). *The management control function*. Boston, MA : The Harvard Business School Press.
- APEC. (1996). *Les métiers du contrôle de gestion*. Paris : Les Éditions d'Organisation.
- Ardoin, J.-L., Jordan, H. (1979). *Le contrôleur de gestion*. Paris : Flammarion.
- Beard, V. (1994). Popular culture and professional identity : Accountants in the movies. *Accounting, Organizations and Society* 19 (3) : 303-318.
- Bescos, P.-L. (2002). Les enjeux actuels et les compétences futures de la fonction gestion-finance. *Finance Contrôle Stratégie* 5 (4) : 5-28.
- Bessire, D. (1995). Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement. *Revue Française de Gestion* novembre-décembre : 38-45.
- Besson, P., Bouquin, H. (1991). Identité et légitimité du contrôleur de gestion. *Revue Française de Gestion* Janvier-février : 61-71.
- Bettis, R.A., Prahalad, C.K. (1995). The dominant logic : Retrospective and extension. *Strategic Management Journal* 16 (1) : 5-14.
- Bollecker, M. (2004). *Les contrôleurs de gestion. L'histoire et les conditions d'exercice de la profession*. Paris : L'Harmattan.
- Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion : État de l'art et perspectives. *Comptabilité, Contrôle, Audit* 13 (1) : 87-106.
- Bouquin, H. (1998). Le contrôle de gestion pousse-t-il les managers à des comportements irresponsables? *Colloque : Contrôle et responsabilité*, Cahier de recherche du CREFIGE N° 9801 Université Paris Dauphine, Paris, p. 1-21.
- Bouquin, H. (2001). *Le contrôle de gestion : Contrôle de gestion, contrôle d'entreprise*. 5^e éd., Paris : PUF.
- Bouquin, H., Fiol, M. (2007). Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver. *28^e congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Poitiers.
- Bouquin, H., Pesqueux, Y. (1999). Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. *Comptabilité, Contrôle, Audit* : 93-105.
- Burns, J., Ezzamel, M. (1999). Management accounting change in the U.K. *Management Accounting* 78 (3) : 28-30.

- Burns, J., Scapens, R. (2000), *The changing nature of management accounting and the emergence of « hybrid » accountants*, International Federation of Accountants, www.ifa.net.
- Burns, J., Yazdifar, H. (2001). Tricks or treat, featuring changing role of accountants. *Financial Management* : 33-35.
- Byrne, S., Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review* 16 (3) : 469-498.
- Chiapello, E. (1990a). Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction? *Échanges* (92) : 7-11.
- Chiapello, E. (1990b). L'image du contrôle de gestion et du contrôleur en France. *Échanges* (92) : 12-31.
- Colton, S.D. (2001). The changing role of the controller. *Journal of Cost Management* : 5-10.
- Cooper, R. (1996). Look out, management accountants. *Management Accounting* : 35-41.
- Danziger, R. (1995). Vingt-cinq ans de contrôle de gestion : L'homme et la fonction. In *Vingt-cinq ans d'organisation* (Ed, Le Pen, C.). Paris : Masson, 90-103.
- David, G. (1999). *Les rôles des contrôleurs de gestion dans une entreprise en mutation. Le cas de la SNCF*. Doctorat en sciences de gestion, Paris : Université Paris Dauphine.
- Davis, S., Albright, T. (2000). The changing organizational structure and individual responsibilities of managerial accountants : A case study. *Journal of Managerial Issues* 12 (4) : 446-467.
- de Longeaux, D. (1994). Trente ans après, les nouveaux défis du contrôle de gestion. *Échanges* (107) : 25-28.
- Denzin, N.K., Lincoln, Y.S. (2000). Introduction : The discipline and practice of qualitative research. In *Handbook of qualitative research* (Eds, Denzin, N.K., Lincoln, Y.S.). Thousand Oaks : Sage, 1-29.
- Etzioni, A. (1964). *Modern organizations*. Englewood Cliffs, NJ : Prentice-Hall Inc.
- Fornerino, M., Godener, A. (2006). Être contrôleur de gestion en France aujourd'hui : Conseiller, adapter les outils,... et surveiller. *Finance Contrôle Stratégie* 9 (1) : 187-208.
- Friedman, A.L., Lyne, S.R. (1997). Activity-based techniques and the death of the beancounter. *European Accounting Review* 6 (1) : 19-44.
- Friedman, A.L., Lyne, S.R. (2001). The beancounter stereotype : Towards a general model of stereotype generation. *Critical Perspectives on Accounting* 12 : 423-451.
- Gerrard, A.J. (1969). What is a controller? *The Accountant*.
- Hopper, T. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society* 5 (4) : 401-411.
- House, R.J., Rizzo, J.R. (1972). Role conflict and role ambiguity as critical variable in a model of organizational behavior. *Organizational Behavior and Human Performance* 7 (467-505).
- Hrisak, D. (1996). The controller as business strategist. *Management Accounting* : 48-49.
- Hughes, E.C. (1958). *Men and their work*. Westport, Connecticut : Greenwood Press.
- Hughes, E.C. (1997). « Work and self », initialement publié dans J.H. Roher, M. Sherif (eds) : *Social psychology at the crossroads*, New York, Harper and Row, 1951, p. 313-323, In *Le regard sociologique* (Ed, Chapoulie, J.-M.). Paris : EHESS, 75-85.
- Indjejkian, R.J., Matejka, M. (2006). Business unit controllers and organizational slack. *The Accounting Review* 81 (4) : 849-72.
- Jablonsky, S.F., Keating, P.J. (1995). Financial managers : Business advocates or corporate cops? *Management Accounting* : 21-25.
- Jackson, S.E., Schuler, R.S. (1985). A meta-analysis and conceptual critique of research on role ambiguity and role conflict in work settings. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 36 : 16-78.
- Jordan, H. (Ed.) (1998). *La planification et contrôle de gestion en France en 1998*. HEC, Paris.
- Katz, D., Kahn, R.L. (1966). *The social psychology of organizations*. New York : John Wiley & Sons.
- Kaufmann, J.-C. (2001). *L'entretien compréhensif*. Paris : Nathan.

- Koontz, H., O'Donnell, C. (1974). *Essentials of management*. Montréal : McGraw-Hill Inc.
- Lambert, C. (2005). *La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation*. Doctorat en sciences de gestion, Paris : Université Paris Dauphine.
- Lambert, C., Sponem, S. (2005). Corporate governance and profit manipulation : A French field study. *Critical Perspectives on Accounting* 16 (6) : 717-748.
- Lampel, J., Shamsie, J. (2000). Probing the unobtrusive link : Dominant logic and the design of joint ventures at General Electric. *Strategic Management Journal* 21 : 593-602.
- Maas, V. (2006). *The effect of controller involvement in management on performance measurement system gaming*. Amsterdam, Pays-Bas : Universiteit van Amsterdam.
- Miles, M.B., Huberman, A.M. (1984). *Qualitative analysis : A sourcebook of new methods*. Beverly Hills : Sage Publications.
- Mintzberg, H. (1980). *Power in organizations*. Englewood Cliffs, N.J. : Prentice Hall.
- Montgolfier, C. (1999). Quel contrôleur pour quel contrôle? In *Faire de la recherche en contrôle de gestion?*, « De la compréhension » *Des pratiques à un renouvellement théorique* (Ed, Dupuy, Y.). Paris : Vuibert, 145-160.
- Moriceau, J.-L., Villette, M. (2001). L'EVA, le contrôle et... Le fil qui hante. *Expansion Management Review* : 96-102.
- Mouritsen, J. (1996). Five aspects of accounting departments' work. *Management Accounting Research* 7 : 283-303.
- Nobre, T. (2001). Le contrôleur de gestion de la PME. *Comptabilité, Contrôle, Audit* 7 (1) : 129-146.
- Oriot, F. (2003). *L'influence des acteurs sur les différences de mise œuvre d'un système de contrôle de gestion : Le cas d'une banque de réseau*. Doctorat en sciences de gestion, Jouy-en-Josas : HEC.
- Richard, C. (2000). *Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit. Le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes*. Doctorat en sciences de gestion, Montpellier : Université Montpellier II.
- Sampson, A. (1973). *The sovereign state. The secret history of it*. Londres : Hodder and Soughton.
- Sathe, V. (1978). Who should control division controllers? *Harvard Business Review* September-October : 99-104.
- Sathe, V. (1982). *Controller involvement in management*. Englewood Cliffs, N.J. : Prentice Hall.
- Sathe, V. (1983). The controller's role in management. *Organizational Dynamics* Winter : 31-48.
- Schnapper, D. (1999). *La compréhension sociologique, démarche de l'analyse typologique*. Paris : PUF.
- Sheridan, T. (1996). How financial managers are responding to the new pressures. *Management Accounting* : 46-47.
- Siegel, G. (2000). Business partner and corporate cop : Do the roles conflict? *Strategic Finance* : 89-90.
- Siegel, G., Sorensen, J.E. (1999). *Counting more, counting less – transformations in the management accounting profession*. Institute of Management Accountants.
- Siegel, G., Sorensen, J.E., Richtermeyer, S.B. (2003). Becoming a business partner. *Strategic Finance* : 1-5.
- Thomas, E.J., Biddle, B.J. (1966). *Role theory : Concepts and research*. New York : Wiley.
- Williams, K. (2004). Let's reinvigorate management accounting. *Strategic Finance* 86 (2) : 20-25.

Wrzesniewski, A., Dutton, J.E. (2001). Crafting a job : Revisioning employees as active crafters of their work.
Academy of Management Review 26 (2) : 179-201.

Annexe : Présentation des entreprises faisant l'objet d'étude de cas

Entreprise	Secteur ⁴	Sous-industrie	% CA à l'export	Effectif global du groupe
Antalagyx	Chimie	Produits pharmaceutiques	–	60 000
Gastralgyx	Chimie	Produits pharmaceutiques	80	69 000
Equipauto	Véhicules et Équipements	Équipement des véhicules	67	70 000
Siègeauto	Véhicules et Équipements	Équipement des véhicules	65,5	60 000
Franceauto	Véhicules et Équipements	Constructeur automobile	–	200 000
Nationauto	Véhicules et Équipements	Constructeur automobile	65	132 000
LuxuryLux	Luxe et cosmétique	Divers (Luxe)	85	56 000
Beauty or not Beauty Luxe Public	Luxe et Chimie	Luxe : Produits cosmétiques et Produits d'hygiène	70	49 100
Mondomarket Soin de soi et Delicatessen	Chimie et Agroalimentaire	Produits d'hygiène et divers alimentaire	80	265 000
Agape	Agroalimentaire	Divers (Alimentaire)	–	230 000