



HAL
open science

La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation

Caroline Virginie Lambert

► To cite this version:

Caroline Virginie Lambert. La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation. Gestion et management. Université Paris Dauphine - Paris IX, 2005. Français. NNT: . tel-00472675

HAL Id: tel-00472675

<https://theses.hal.science/tel-00472675>

Submitted on 13 Apr 2010

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

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

UNIVERSITE PARIS DAUPHINE
U.F.R SCIENCES DES ORGANISATIONS
CENTRE DE RECHERCHE EUROPEEN EN FINANCE ET GESTION (CREFIGE)

LA FONCTION CONTROLE DE GESTION
Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels
dans l'organisation

THESE
pour l'obtention du titre de
DOCTEUR EN SCIENCES DE GESTION
(arrêté du 30 mars 1992)
présentée et soutenue publiquement par

Caroline LAMBERT

JURY

Directeur de thèse : **Monsieur Henri BOUQUIN**
Professeur à l'Université Paris Dauphine

Rapporteurs : **Monsieur Alain BURLAUD**
Professeur au Conservatoire National des Arts et Métiers

Monsieur Alain DESREUMAUX
Professeur à l'Institut d'Administration des Entreprises de Lille

Suffragants : **Madame Anne PEZET**
Professeur à l'Université de Marne La Vallée

Monsieur Pierre ROMELAER
Professeur à l'Université Paris Dauphine

Mars 2005

L'université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs

REMERCIEMENTS

J'exprime ma profonde gratitude au Professeur Henri Bouquin pour avoir accepté d'encadrer cette thèse. Il m'a montré la voie de la rigueur et de la curiosité intellectuelle. Sa disponibilité a été sans faille et je tiens à le remercier vivement pour la confiance et la liberté qu'il m'a accordées.

Les Professeurs Burlaud et Desreumaux ont accepté d'être les rapporteurs de ce travail. Je leur en suis profondément gré.

Je voudrais exprimer ma reconnaissance au Professeur Romelaer pour ses conseils lors de la présoutenance. Les conseils et les encouragements du Professeur Anne Pezet ont été une aide précieuse dans la progression de ce travail. Qu'elle soit ici très sincèrement remerciée.

Cette thèse se caractérise par la place accordée à l'étude du terrain. Je remercie bien sûr les contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels qui ont accepté de me recevoir. Sans eux, cette thèse n'existerait pas.

J'exprime ma gratitude aux professeurs du DEA 124 qui m'ont donné goût à la recherche, ainsi qu'aux maîtres de conférence du CREFIGE, en particulier Catherine Chevalier-Kuszla, Gilles David et Chrystelle Richard pour leurs conseils.

Le programme du CEFAG a été l'occasion de rencontrer de nombreux doctorants et professeurs. Les échanges qui s'en sont suivis ont été d'une grande richesse. Je remercie notamment Laurent Deville pour ses conseils.

Je remercie également l'ensemble du département Comptabilité - Contrôle de gestion d'H.E.C. pour m'avoir permis d'achever ce travail dans d'excellentes conditions. Un grand merci à Delphine Vilain et à Marie-Hélène Chaix pour leur aide logistique.

Je témoigne ma reconnaissance à Elisabeth Pélatan pour son indéfectible soutien.

Que Claire Dambrin et Samuel Sponem soient tout particulièrement remerciés pour m'avoir aidée, soutenue -mais aussi supportée- tout au long de ces années. Merci aux « triplettes » Anne-Laure, Marion et Karine pour leur soutien et leurs nombreuses relectures. Merci également à Véronique, Ghislaine, Marie-Claire, Marie-Astrid et Jérémy qui ont, chacun, contribué aux relectures. En espérant que nos collaborations ne font que commencer.

Merci enfin à mes parents, Arnaud, Virginie, Victor et Marianne, dont je vais enfin pouvoir profiter. Merci à tous mes amis qui, je le sais, vont être soulagés de ne plus entendre parler de ma thèse.

A Nathalie, qui « a tellement aimé dans l'absence qu'elle n'a plus osé voir ».

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE	11
PREMIERE PARTIE - SERVICES FONCTIONNELS, ACTIVITE DES CONTROLEURS ET PLACE DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION	19
CHAPITRE 1 - FONCTION CONTROLE DE GESTION ET SERVICES FONCTIONNELS	21
Section 1 Histoire de l'émergence de la fonction contrôle de gestion	23
Section 2 La place des services fonctionnels et de la fonction contrôle dans l'organisation	51
CHAPITRE 2 - L'ACTIVITE DU CONTROLEUR DE GESTION ET SON CONTEXTE	95
Section 1 L'activité du contrôleur de gestion	97
Section 2 Contexte de la fonction contrôle de gestion	139
CHAPITRE 3 - ETUDE EXPLORATOIRE ET PROPOSITION D'UN CADRE D'ANALYSE DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION	179
Section 1 Démarche et méthodes de la recherche	181
Section 2 Apports de l'étude exploratoire	197
Section 3 Evolution du cadre conceptuel et de la méthodologie	247
SECONDE PARTIE - LA FONCTION CONTROLE DE GESTION : TYPOLOGIE ET ETUDE DES ROLES	259
CHAPITRE 4 - DES FONCTIONS CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DU MANAGEMENT LOCAL	261
Section 1 La fonction contrôle de gestion partenaire	262
Section 2 La fonction contrôle de gestion discrète	305
CHAPITRE 5 - DES FONCTIONS CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA DIRECTION GENERALE	331
Section 1 La fonction contrôle de gestion garde-fou	332
Section 2 La fonction contrôle de gestion omnipotente	361
CHAPITRE 6 - PROPOSITION D'UNE TYPOLOGIE ET ETUDE DES DETERMINANTS	411
Section 1 Les quatre idéaux-types de fonction contrôle de gestion	413
Section 2 Le contexte de la fonction contrôle de gestion	452
Section 3 La fonction contrôle de gestion vecteur de changement	469
CONCLUSION GENERALE	513
BIBLIOGRAPHIE	525
REPERTOIRE DES TABLEAUX, DES ENCADRES ET DES FIGURES	539
ANNEXES	545
TABLE DES MATIERES	607

INTRODUCTION GENERALE

*Il y a un aspect « flicage », contre lequel il faut se battre [...]. A 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*

Dans l'esprit de la grande majorité des individus, y compris les managers opérationnels, le contrôleur de gestion est en premier lieu un contrôleur, c'est-à-dire « celui qui exerce un contrôle, une vérification¹ ». Les synonymes proposés par le dictionnaire sont éloquents : « inspecteur, vérificateur, aiguilleur et mouchard ». Lorsqu'on évoque des tâches ou des métiers associés au contrôle, viennent à l'esprit le contrôle de police, le contrôleur fiscal, le contrôleur des billets de transport.

La notion de « maîtrise » est présentée comme une acception plus précise du terme « contrôle » dans l'expression contrôle de gestion². Elle apparaît moins restrictive et plus noble que « contrôle », au sens de vérification. Toutefois, cette acception du contrôle au sens de maîtrise est marquée positivement à la condition que le contrôle porte sur soi-même, comme dans l'expression « contrôler ses réactions », car dès qu'il est associé à l'idée de domination des autres, le contrôle est jugé vil, en particulier s'il est exercé au profit du Prince (d'Iribarne, 1989). En définitive, pour des non spécialistes, le rôle et l'activité du contrôleur de gestion sont flous et, a priori, peu glorieux. Malheureusement, pour les « spécialistes », une autre source de confusion guette : celle entre le contrôle de gestion et le contrôleur de gestion.

En effet, se référer à la définition du « contrôle de gestion » pour construire sa représentation du « contrôleur de gestion » ne met pas à l'abri du contresens. 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). Bouquin (2001) illustre cette situation par un schéma :

¹ Le Nouveau Petit Robert, 1994

² De Bodt et Bouquin (2001, p. 115) soulignent ainsi « qu'il est désormais admis que la notion de contrôle doit s'entendre au sens de maîtrise ». Toutefois, comme le souligne Bouquin (2001, p. 33), la maîtrise ne se distingue de la vérification que parce qu'elle la dédouble : « pour que vérifier soit utile, il faut avoir réuni les conditions a priori de la maîtrise »

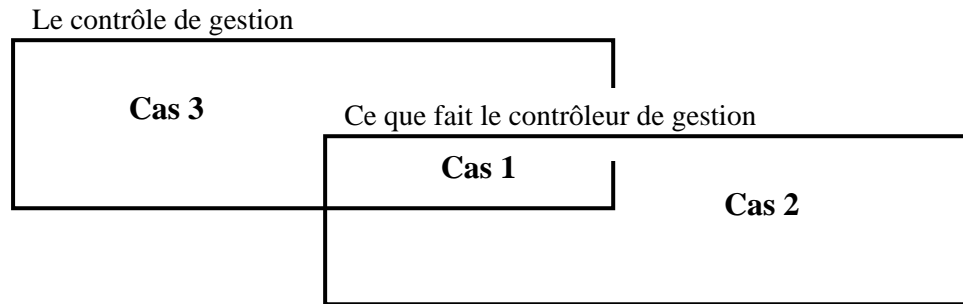


Figure 1. Sphère du contrôleur et sphère du contrôle (Bouquin, 2001b, p. 76)

Il confirme ainsi que « le contrôle de gestion, processus, ne peut être assimilé à ce que fait, dans une organisation donnée, le contrôleur de gestion. Certes, il intervient dans le processus de contrôle de gestion, comme son architecte et son animateur (Cas 1). Pourtant les contrôleurs de gestion sont souvent accaparés par d'autres tâches (Cas 2), très variées au demeurant, d'une entreprise à l'autre (comme la gestion financière, l'informatique, la comptabilité, etc.). Mais le processus de contrôle de gestion se déroule aussi sans contrôleur (Cas 3) » (Bouquin, 2001, p. 76). C'est donc commettre une grave erreur que d'imaginer que le contrôleur de gestion exerce le contrôle (Anthony, 1965, p. 28). Or, c'est le risque qu'encourent toutes les analyses qui, à partir d'un diagnostic sur le contrôle de gestion, en déduisent une conduite ou des pratiques à adopter pour le contrôleur de gestion.

Dans les revues professionnelles, les contrôleurs de gestion s'entendent dire, sur un ton oscillant entre la menace et la promesse, qu'ils doivent devenir des « *business partners* » proactifs, intégrés dans les équipes opérationnelles, acteurs dans la prise de décision. En effet, dans l'activité des contrôleurs de gestion, deux rôles sont fréquemment distingués : celui de technicien, en charge de la collecte de l'information et de la maintenance du système, et celui d'aide à la décision. Le temps où les contrôleurs de gestion, isolés dans leurs bureaux, dédiaient la majeure partie de leur activité à leur rôle de technicien serait donc révolu : ils devraient devenir des partenaires actifs dans la prise de décision. Le discours véhiculé dans les revues professionnelles leur laisse d'ailleurs peu d'alternatives³ : « changer ou mourir ! ». Deux raisons sont invoquées à cela : la diffusion des nouveaux systèmes d'information et l'instabilité de l'environnement. Les progiciels de gestion permettent désormais aux managers opérationnels d'avoir directement accès à une grande quantité d'information. Or, l'instabilité de l'environnement, souvent associée à l'intensification de la concurrence, implique une réactivité croissante et donc des analyses immédiatement disponibles et adaptées à la prise de décision. Les « nouveaux » contrôleurs de gestion, désormais déchargés des tâches bureaucratiques de collecte de données grâce aux systèmes d'information, pourraient donc accorder plus de temps à l'aide à la décision. Afin de répondre aux nouvelles contraintes de l'environnement, ils seraient dans l'obligation de quitter leur tour d'ivoire pour se rapprocher

³ Les articles sont nombreux à ce sujet (Jablonsky et Keating, 1995 ; Cooper, 1996a, 1996b ; Siegel, 2000b ; Burns et Yazdifar, 2001)

de l'activité opérationnelle. C'est à cette condition que les analyses qu'ils fournissent aux managers opérationnels seront jugées utiles pour la prise de décision.

Tel est le scénario diffusé par les revues professionnelles. Mais, un simple regard vers le passé nous incite à prendre avec prudence cette « nouvelle ». Ainsi, dans la revue *The Accountant*, on pouvait lire dès 1969, « *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'engineering. 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). Même si le contexte a changé, le discours ne diffère guère aujourd'hui. Il semble donc que ce contrôleur de gestion partenaire du manager local, copilote de la prise de décision se fasse attendre. Et si ce n'était pas qu'une question de temps ? Le *business partner* relève-t-il de l'avenir prochain ou est-t-il condamné à rester le mythe d'une profession ?

Objet de recherche : questionnement et démarche adoptée

Les contrôleurs de gestion pâtissent donc d'un titre plutôt mal perçu, sans pour autant bénéficier du pouvoir supposé de la fonction. Les revues professionnelles assurent, pour leur part, qu'ils sont devenus de véritables partenaires des managers. Plusieurs questions se posent alors. Quel type de relations entretiennent-ils avec les managers opérationnels ? Sont-ils de simples relais de la direction générale dans les entités ? En quoi peuvent-ils influencer la prise de décision ? Quels sont leur place et leur rôle au sein de l'organisation ?

Ces questions sous-tendent la question qui a orienté notre recherche :

A quoi servent les contrôleurs de gestion ? Ce questionnement peut être décliné en deux sous-questions :

- Que font les contrôleurs de gestion ?
- Existe-t-il des styles de fonction contrôle de gestion, associés à des rôles organisationnels spécifiques ?

Nous postulons que la fonction contrôle de gestion est constituée de l'ensemble des contrôleurs de gestion. Comprendre et analyser l'activité des contrôleurs de gestion implique de prendre conscience que cet objet d'étude se situe à la croisée de plusieurs chemins. Les problématiques dans lesquelles la fonction contrôle de gestion s'insère relèvent des questions relatives à la place des services fonctionnels et à la dimension contingente des systèmes de contrôle de gestion. De plus, l'étude de la fonction contrôle de gestion ne peut être appréhendée indépendamment de l'analyse de l'activité des contrôleurs de gestion. En effet, seule une analyse de l'activité individuelle des contrôleurs de gestion permet d'identifier la place et les rôles organisationnels de la fonction contrôle de gestion.

Présentation du plan de l'étude

Nous répondons à notre question de recherche en deux étapes. La première partie, composée de trois chapitres, propose une synthèse de la littérature mettant en évidence les problématiques, les concepts sollicités et la méthodologie utilisée. Le cadre conceptuel issu de cette revue de la littérature est ensuite testé et enrichi grâce à une étude préliminaire auprès de vingt-deux contrôleurs de gestion dans treize organisations différentes.

Dans une seconde partie, ce cadre est utilisé pour réaliser la seconde étude empirique. L'analyse des douze études de cas, constituées essentiellement de soixante-treize entretiens et d'analyses de rapports annuels permet de construire une typologie de la fonction contrôle de gestion.

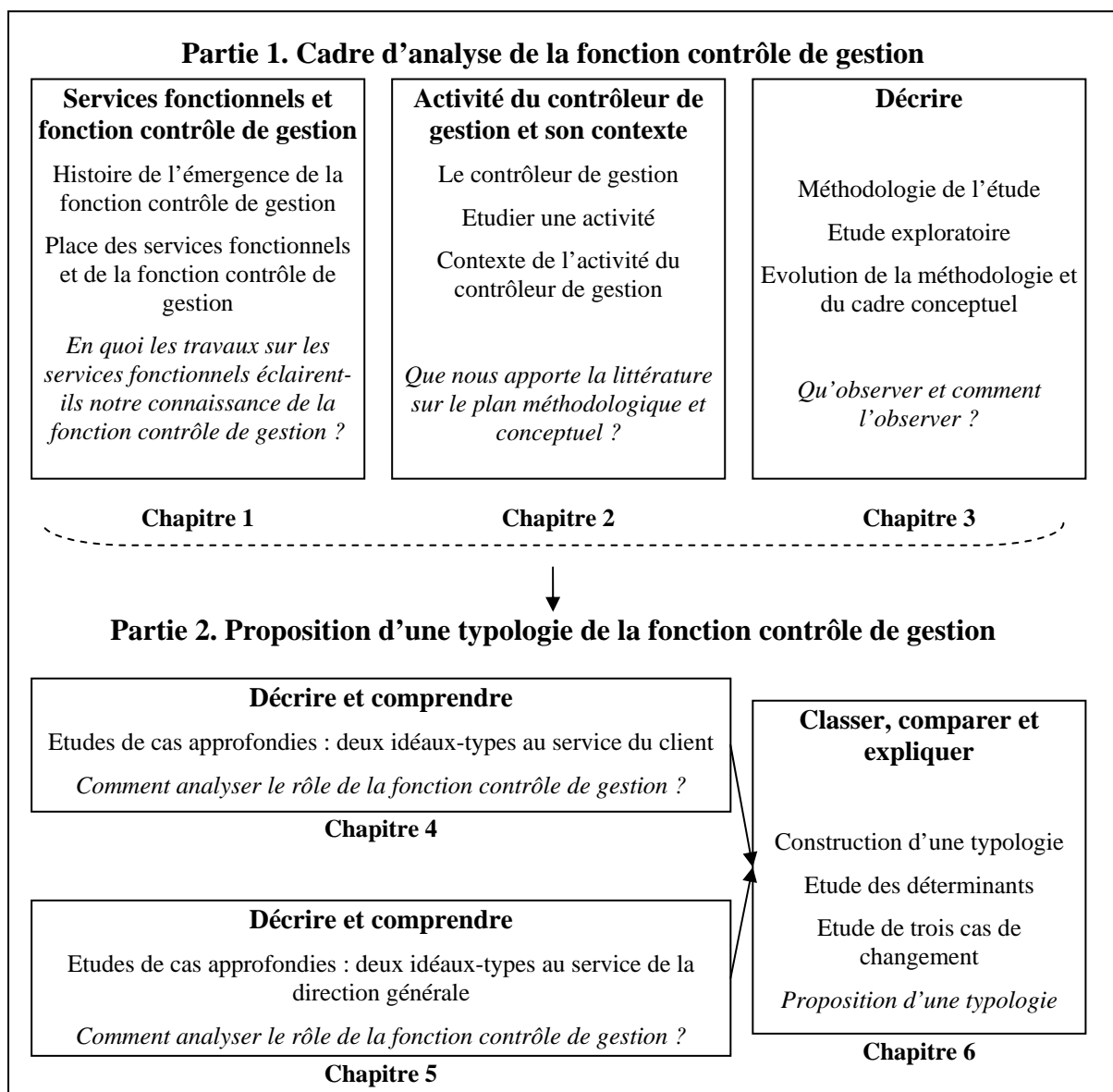


Figure 2. Plan de l'étude

Le premier chapitre analyse en parallèle l'apparition de la fonction contrôle de gestion et celle des services fonctionnels au sein des organisations. En effet, la fonction contrôle de gestion est, par nature, un service fonctionnel. Analyser le contexte d'émergence des services fonctionnels au sein des organisations permet de révéler les raisons et les enjeux liés à la mise en place de ces services. Les motifs d'existence des services fonctionnels recensés par la littérature varient en fonction des perspectives théoriques et laissent entrevoir la variété des rôles manifestes et latents associés à ces services. La théorie des coûts de transaction analyse ainsi la création de la fonction contrôle de gestion comme une réponse économique optimale aux contraintes de l'environnement ; la théorie néo-institutionnelle y voit la diffusion mimétique du modèle de la forme multidivisionnelle. Quelle que soit la perspective envisagée, il apparaît ainsi que la place accordée à un service fonctionnel, comme la fonction contrôle de gestion, donne une indication précieuse sur l'importance et la nature du rôle organisationnel qu'il va être amené à tenir. 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.

Nous cherchons à comprendre le rôle de la fonction contrôle de gestion. Or, celle-ci est un construit, elle est l'agrégation de l'activité individuelle des contrôleurs de gestion. Le deuxième chapitre s'intéresse donc à l'activité des contrôleurs de gestion et à son contexte. Une revue de la littérature sur les contrôleurs de gestion contribue à enrichir notre connaissance des tâches, des rôles et de l'évolution de l'activité des contrôleurs de gestion. Toutefois, les recherches menées sur l'activité des contrôleurs de gestion souffrent de deux limites. D'une part, elles n'explicitent pas leur conception du travail ni du travailleur, tout en utilisant un vocable largement polysémique. Ce flou conceptuel est d'autant plus préjudiciable qu'il se voit associé à un recours quasi systématique à des méthodes quantitatives de recueil des données, via des questionnaires auto-administrés. La gestion des ressources humaines, la sociologie du travail et des professions ou l'ergonomie soulignent les risques de biais associés à l'utilisation de telles méthodes pour comprendre l'activité et le rôle des individus au travail. Une analyse des concepts et méthodologies proposés par ces différentes disciplines nous permet de définir un cadre conceptuel d'analyse de l'activité autour des tâches, des relations et de l'image. Cette analyse montre également que le rôle peut être conçu comme un concept central pour l'analyse de l'activité dans l'organisation, car il est à la charnière de l'individuel et de l'organisationnel (Katz et Kahn, 1966). Toutefois, celui-ci n'est pas observable directement, sous peine de prendre le risque de projeter, sur les observations ou dans l'esprit des individus étudiés, un brouillage entre les rôles prescrits et les rôles « réels ». Seule une analyse de l'activité individuelle des contrôleurs de gestion permet d'identifier les rôles organisationnels « réels » joués par la fonction contrôle de gestion.

D'autre part, la plupart des enquêtes menées sur le contrôleur de gestion omettent de prendre en compte la dimension contingente de son activité. Nous recensons donc, à partir d'une

revue de la littérature contingente, les facteurs susceptibles d'influencer l'activité des contrôleurs de gestion et la place de la fonction contrôle de gestion.

La synthèse de l'ensemble de ces travaux nous permet d'ébaucher un premier cadre conceptuel liant l'activité des contrôleurs de gestion à la place de la fonction contrôle de gestion. Le troisième chapitre est construit autour d'une étude préliminaire dont l'objectif est d'affiner le cadre conceptuel et le dispositif méthodologique de collecte et d'analyse des données établis à partir de la revue de la littérature. L'analyse des vingt-deux entretiens menés dans treize entreprises différentes enrichit notre connaissance de l'activité des contrôleurs de gestion. La description des tâches dans lesquelles s'engagent les contrôleurs de gestion est précisée, mais surtout, il apparaît que la dimension relationnelle de leur activité est essentielle pour comprendre le sens que les contrôleurs donnent à leurs actions et le rôle qu'ils jouent au niveau organisationnel.

Dans la plupart des enquêtes menées jusqu'alors, la variété des postes était ignorée. Cette étude nous permet également de proposer une typologie des postes de contrôleurs de gestion. Il apparaît que les postes de contrôleurs de gestion opérationnels et décentralisés sont les plus à même de révéler la place et les rôles attribués à la fonction contrôle de gestion au sein de l'organisation.

Nos résultats viennent confirmer les travaux sur le contexte de la fonction contrôle de gestion. Les facteurs susceptibles d'influencer l'activité des contrôleurs de gestion, la place et le rôle de la fonction sont multiples : la prévisibilité de l'environnement, la nature des marchés (monopolistiques ou atomisés), la pression actionnariale, l'appartenance à un groupe, la structure organisationnelle et sa stabilité, ainsi que la technologie viennent s'ajouter aux facteurs déjà identifiés dans la littérature.

Ces résultats nous incitent, à l'issue de l'étude préliminaire, à élaborer un dispositif méthodologique permettant de neutraliser une partie des facteurs de contingence tout en couvrant un spectre relativement large de cas. Nous choisissons donc de réaliser des études de cas dans le cadre d'une réplique théorique et littérale : six secteurs différents sont étudiés afin de réaliser une réplique théorique, et dans chacun de ces secteurs, deux organisations font l'objet d'une étude de cas, permettant ainsi de réaliser une réplique littérale. Les données sont essentiellement collectées grâce à soixante-treize entretiens. Une double triangulation des sources et des méthodes (rapports annuels et observation non participante) permet de renforcer la fiabilité des analyses.

La seconde partie de cette thèse présente les résultats de l'étude empirique. L'analyse en profondeur de chaque cas et la comparaison inter-cas suggère la mise en évidence d'une typologie des fonctions contrôle de gestion. Les différentes études de cas peuvent être rapprochées de quatre idéaux-types.

Les analyses détaillées des entreprises caractéristiques de ces idéaux-types sont exposées dans les quatrième et cinquième chapitres. Le quatrième chapitre présente les deux idéaux-types de la fonction contrôle de gestion au service du management local : la fonction contrôle de gestion partenaire et la fonction contrôle de gestion discrète. Le cinquième chapitre présente les idéaux-types de fonction contrôle de gestion au service de la direction générale : la fonction contrôle de gestion garde-fou et la fonction contrôle de gestion omnipotente.

Le sixième chapitre permet de systématiser la typologie. Les fonctions contrôle de gestion de toutes les études de cas sont ainsi rattachées à un idéal-type, permettant de mettre en lumière les régularités et les différences entre les cas. A partir de ces comparaisons, la « logique interne » de chacun des idéaux-types est identifiée. Elle met en évidence les avantages et les inconvénients organisationnels et individuels, pour les contrôleurs de gestion, associés à chacun des idéaux-types, ainsi que les rôles joués par la fonction contrôle de gestion. Il apparaît ainsi que :

1. La fonction contrôle de gestion partenaire jouit d'une autorité importante. Elle est en interaction constante avec les équipes opérationnelles et elle dédie ainsi une grande partie de son temps à l'optimisation de l'utilisation des moyens budgétaires. Le rôle majeur de la fonction contrôle de gestion, au niveau organisationnel est celui d'aide à la décision locale.
2. La fonction contrôle de gestion discrète, également au service du management local, pâtit en revanche d'une faible autorité. Elle rencontre en effet une difficulté majeure : les managers qu'elle est supposée aider ne perçoivent pas l'intérêt de collaborer avec les contrôleurs de gestion. Dès lors, en dehors des activités de reporting, ces derniers partagent leur temps entre des tentatives de sensibilisation des managers opérationnels et la surveillance du respect des procédures. Cette fonction contrôle de gestion discrète exerce un faible rôle de vérification.
3. La fonction garde-fou souffre également d'une faible autorité, mais elle est au service de la direction générale. La complexité de la structure organisationnelle et la mobilité fonctionnelle, encouragée dans ces organisations rendent délicate l'identification de l'activité « type » des contrôleurs de gestion. Ils s'engagent dans des tâches variées, leurs relations sont globalement distantes avec les managers opérationnels mais la faible standardisation des postes limite la possibilité de généraliser cette analyse. Seule l'image de « trésorier de l'administration » permet d'indiquer la nature de leur rôle : leur activité est globalement orientée vers la surveillance et le « cadrage » des dérives potentielles des managers opérationnels. Cette fonction contrôle de gestion garde-fou donne l'illusion du contrôle en interne comme en externe.
4. La fonction contrôle de gestion omnipotente bénéficie d'une autorité incontestée et incontestable qu'elle met au service de la direction générale. Le reporting et le budget sont des instruments centraux du contrôle organisationnel global, les contrôleurs de gestion y dédient ainsi une attention continue et une grande partie de leur temps. La particularité de

la fonction contrôle de gestion omnipotente inverse la structure classique d'autorité : les managers opérationnels deviennent des fournisseurs de chiffres à partir desquels les contrôleurs de gestion prennent des décisions managériales. Le rôle majeur de la fonction contrôle de gestion est de centraliser le pouvoir dans les mains de la direction générale.

Afin de compléter cette analyse typologique, les facteurs de contingence sont étudiés. Six facteurs de contingence n'ont pas été neutralisés par le dispositif des études de cas : la maturité de l'organisation, la nature des relations entre les unités, la nature des tâches, le style de gestion de groupe, la stratégie concurrentielle et la culture nationale. L'analyse de l'influence de ces facteurs sur la place de la fonction contrôle de gestion est réalisée en deux temps. Tout d'abord, une étude de l'influence de ces facteurs pris individuellement est réalisée. Celle-ci permet de formuler des propositions. L'analyse des points communs et des différences entre les configurations de facteurs associées à chacun des idéaux-types permet de compléter la compréhension du contexte de la fonction contrôle de gestion. Il apparaît ainsi que le niveau d'autorité est associé à une configuration de facteurs particulière (le niveau d'interdépendance entre les unités, la stratégie concurrentielle, le style de gestion de groupe et la nature des tâches).

Ce dernier chapitre conclut sur l'analyse des cas de changement : trois fonctions contrôle de gestion semblent être investies d'une mission de changement. Dans l'objectif de sensibiliser les managers à la dimension financière de leurs décisions, ou de donner cette impression à des parties prenantes, des organisations recrutent des contrôleurs de gestion venant d'organisations « modèles » ou tentent d'importer leurs méthodes. L'étude de ces cas permet de compléter les idéaux-types mis en évidence. Nos résultats soulignent que le changement de la fonction est souvent difficile. En effet, les résistances des managers opérationnels et les conflits au sein même des équipes de contrôleurs montrent que la fonction contrôle de gestion ne peut, à elle seule, modifier en profondeur le fonctionnement et les routines de l'organisation.

En définitive, cette thèse montre la diversité des rôles de la fonction contrôle de gestion et permet de mieux comprendre la place qu'occupent les services fonctionnels au sein de l'organisation.

PREMIERE PARTIE - SERVICES FONCTIONNELS, ACTIVITE DES CONTROLEURS ET PLACE DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION

Comment appréhender la fonction contrôle de gestion ? Dans leur grande majorité, les études menées sur ce sujet omettent d'explicitier les concepts qu'elles manipulent (travail, fonction, métier, rôle) et le niveau d'analyse choisi (individuel ou organisationnel). L'objet de cette première partie est donc la proposition d'un cadre conceptuel. A cette fin, une revue de la littérature est réalisée dans les deux premiers chapitres. Elle est complétée, dans un troisième chapitre, par une étude empirique auprès de vingt-deux contrôleurs de gestion.

Dans le premier chapitre, la fonction contrôle de gestion est envisagée en tant que service fonctionnel au sein d'une organisation. En effet, les recherches en théorie des organisations se sont intéressées aux services fonctionnels depuis plus d'un siècle. Les analyses et les concepts qu'elles ont développés peuvent contribuer à la compréhension de la fonction contrôle de gestion. La présentation, en parallèle, du contexte d'émergence de la fonction contrôle de gestion et de l'ensemble des services fonctionnels révèle les rôles assignés à ces fonctions non opérationnelles au sein des organisations. L'apport de la théorie des organisations permet également de développer les notions d'autorité et de client, axes caractéristiques de la place des services fonctionnels et de la fonction contrôle de gestion.

Le deuxième chapitre appréhende la fonction contrôle de gestion en tant qu'agrégat de l'activité individuelle de l'ensemble des contrôleurs de gestion. Une première section est dédiée à la présentation des études de l'activité des contrôleurs de gestion. Une partie des résultats auxquels ces travaux aboutissent semblent devoir être considérés avec prudence. En effet, les choix méthodologiques et conceptuels de ces études, essentiellement diffusées dans des revues professionnelles, vont à l'encontre des préconisations formulées par les chercheurs spécialistes dans l'étude du travail. La gestion des ressources humaines, la sociologie du travail et des professions ainsi que l'ergonomie proposent des cadres conceptuels et des méthodologies variées pour analyser l'activité des individus. La problématique de notre recherche nous conduit à faire du rôle un concept-pivot de notre analyse, à la croisée de l'individuel et de l'organisationnel. Toutefois, les travaux sur l'activité du manager soulignent que la compréhension du rôle est subordonné à la connaissance de l'activité. Ce deuxième chapitre aboutit donc au développement d'un cadre conceptuel d'analyse reliant l'activité des contrôleurs de gestion et la fonction contrôle de gestion.

Le troisième chapitre vient compléter cette revue de la littérature. Après avoir présenté la démarche et les choix méthodologiques, une étude préliminaire auprès de vingt-deux contrôleurs de gestion de treize organisations différentes, est menée. Trois résultats nous permettent d'affiner le cadre conceptuel établi initialement : l'importance de la dimension relationnelle de l'activité des contrôleurs de gestion, l'influence de la position hiérarchique du contrôleur de gestion et enfin le grand nombre de facteurs de contingence influençant l'activité.

Chapitre 1 - FONCTION CONTROLE DE GESTION ET SERVICES FONCTIONNELS

*Le président directeur général, s'il n'a pas été rodé aux nouvelles techniques de gestion prévisionnelle est méfiant, ou même carrément hostile. Même s'il croit à l'efficacité de ces méthodes, il ne comprend pas très bien ce que viendra faire chez lui un contrôleur de gestion. La gestion, c'est son affaire à lui. Il se fait aider bien entendu par ses plus proches collaborateurs : directeur technique, commercial des achats, des études, de la production... Pas besoin d'un "contrôleur" en plus. Et d'ailleurs, pour contrôler qui? Lui-même? C'est exclu. Ses principaux collaborateurs?... C'est son devoir le plus clair de les contrôler lui-même. Personne d'autre ne peut le faire à sa place.
De Fréminville (1967)*

INTRODUCTION

Comment expliquer l'existence de services non opérationnels dans les organisations ? Ce premier chapitre, afin d'apporter des éléments de réponse à cette question, propose une analyse de l'émergence de la fonction contrôle de gestion et des services fonctionnels. Cette lecture historique permet ensuite de traiter les trois problématiques majeures associées aux services fonctionnels : la centralité, le client et l'autorité.

De nombreux travaux font référence à un travail intellectuel dissocié du travail opérationnel. Ainsi, le mode d'organisation proposé par Taylor accorde une incontestable visibilité au concept de service fonctionnel auprès des penseurs de l'organisation. Le département d'organisation taylorien comporte, dès sa conception, un service dédié à ce qui sera appelé quelques années plus tard, la fonction contrôle de gestion.

Deux lectures majeures de l'histoire de la naissance de cette fonction sont en compétition. Une première lecture, proposée par Chandler (1977), s'inscrit dans une perspective économique se référant largement à la théorie des coûts de transaction. L'émergence de la fonction contrôle de gestion y est analysée comme une suite naturelle de l'évolution des structures organisationnelles afin de répondre de la façon la plus efficiente aux contraintes de l'environnement. Des travaux, d'inspiration sociologique, réalisés par Abbott (1988) et par

Fligstein (1985 ; 1990) nuancent les conclusions de Chandler. Abbott (1988) montre que l'émergence de la fonction contrôle de gestion doit être appréhendée dans le cadre plus large des luttes entre professions pour s'arroger le champ de la comptabilité de gestion. Fligstein (1985 ; 1990), pour sa part, remet en cause l'hypothèse de Chandler-Williamson et propose une relecture néo-institutionnelle de la diffusion de la forme multidivisionnelle, étroitement associée à la création de la fonction contrôle de gestion moderne. Chacune de ces lectures historiques permet de mettre en perspective la question du territoire occupé par la fonction contrôle de gestion (Chapitre 1 - Section 1).

Au-delà de ces débats relatifs à l'apparition de la fonction contrôle de gestion, une problématique centrale semble animer les réflexions menées sur les services fonctionnels et sur la fonction contrôle de gestion : celle de sa place dans l'organisation. Cette problématique peut se décliner en trois questions :

- celle de l'utilité de ces fonctions - servent-elles ? -,
- celles des intérêts servis - qui servent-elles ?-,
- celle de l'autorité qu'il est souhaitable de leur accorder au sein de l'organisation - quel doit être leur poids dans la prise de décision ? -.

Woodward (1965), Mintzberg (1979 ; 1980) et Etzioni (1964), en particulier, ont cherché à clarifier et à formuler des réponses à ces questions. Le modèle « Sloan-Brown », développé chez General Motors, puis diffusé dans la plupart des grandes entreprises dans le monde, revendique le choix de l'ambiguïté, seule garante de l'équilibre entre les tensions inhérentes à l'organisation multidivisionnelle (Chapitre 1 - Section 2).

Section 1 HISTOIRE DE L'EMERGENCE DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION

Le département d'organisation et les responsables fonctionnels imaginés par Taylor constituent une rupture conceptuelle radicale de l'organisation du travail au sein de l'atelier. La mesure et les coûts prennent alors une place qu'ils n'avaient pas jusqu'alors. En définitive, Taylor consacre ainsi les fondements du contrôle organisationnel moderne (1.1). Toutefois, il faudra attendre quelques années pour voir l'avènement d'une fonction contrôle de gestion à part entière. Deux histoires alternatives de cette émergence sont en concurrence. Chandler propose une histoire économique et fonctionnaliste de l'apparition de la structure divisionnelle et de la fonction financière (1.2.). Les lectures sociologiques montrent combien, à la fois la prise de pouvoir des fonctionnels comme celle des financiers au sein des organisations ne se sont pas déroulées, comme le présentent implicitement Taylor et Chandler, sans luttes ni heurts (1.3).

1.1. LA REVOLUTION TAYLORIENNE DE LA DIVISION DU TRAVAIL

L'organisation moderne, distinguant les activités fonctionnelles des activités opérationnelles, n'est pas « apparue en un jour »⁴. L'histoire des organisations est ponctuée de références à une telle division du travail. Toutefois, Taylor, par le raffinement de sa réflexion mais également par le succès qu'a connu son organisation scientifique du travail, marque une véritable rupture. En effet, il « conçoit » simultanément deux éléments essentiels : d'une part la dissociation entre services fonctionnels et opérationnels et d'autre part, les fondements du contrôle de gestion moderne.

L'émergence des fonctionnels est associée à un découpage de l'activité humaine. L'idée de dissocier celui qui pense de celui qui exécute est bien antérieure à F.W. Taylor. Dès 1776, Adam Smith légitime l'existence et l'utilité de ceux qui « pensent sans faire ».

[On peut noter] l'importance des progrès réalisés grâce aux hommes de pensée dont le métier n'est pas de faire quelque chose mais d'observer toutes choses, et qui, pour cette raison, sont souvent capables de combiner l'énergie des objets les plus éloignés et les plus dissemblables (Smith, 1776, p. 15).

⁴ Dans le livre 18 de l'Exode de l'Ancien Testament, le beau-père de Moïse, Jéthro, intervient auprès de lui pour lui proposer une réorganisation du travail. Jéthro alors incarne l'une des toutes premières illustrations d'une fonction support dont on ait trace : « Choisis parmi tout le peuple des hommes capables, craignant Dieu, des hommes intègres, ennemis de la cupidité; établis-les sur eux comme chefs de mille, chefs de cent, chefs de cinquante et chefs de dix. Qu'ils jugent le peuple en tout temps; qu'ils portent devant toi toutes les affaires importantes, et qu'ils prononcent eux-mêmes sur les petites causes. Allège ta charge, et qu'ils la portent avec toi. Si tu fais cela, et que Dieu te donne des ordres, tu pourras y suffire, et tout ce peuple parviendra heureusement à sa destination ».

Sans nommer ce groupe d'individus, il montre que leurs inventions permettent des gains de productivité élevés. En outre, Smith laisse entendre que le fait que des hommes puissent consacrer la majeure partie de leur temps à penser est un « progrès de la société ».

Dans les progrès de la société, la philosophie ou la pensée devient, comme toutes les autres activités, le principal ou le seul métier, la principale ou la seule occupation d'une catégorie particulière de citoyens (Smith, 1776, p. 15).

Néanmoins, cette analyse n'a eu, semble-t-il, qu'un très faible écho auprès des praticiens comme des théoriciens. Le succès du principe de la division du travail a eu tendance à occulter le reste des travaux d'Adam Smith⁵.

1.1.1 La double finalité des approches classiques : créer de la rationalité et diminuer les coûts

Les premières théories prônant la création de services fonctionnels mènent deux combats non exclusifs l'un de l'autre : instaurer la rationalité comme principe de gouvernement de l'entreprise d'une part et diminuer les coûts d'autre part.

a. Weber et l'organisation rationnelle légale

Weber (1922) dédie une partie de son travail à l'identification des raisons pour lesquelles les individus obéissent. Il distingue trois idéaux-types : le modèle charismatique, le modèle traditionnel et le modèle rationnel-légal ou bureaucratique, basé sur la règle et établi pour un but, institution dominante de la société moderne. Weber (1922) juge le modèle rationnel-légal comme étant largement supérieur aux autres et décrit les principes régissant la direction administrative bureaucratique. Parmi ces principes, il est à noter que :

La totalité de la direction administrative se compose, dans le type le plus pur, de fonctionnaires individuels, lesquels,

- personnellement libres, n'obéissent qu'aux devoirs objectifs de leur fonction [...],

- en vertu d'un contrat donc en principe sur le fondement d'une sélection ouverte selon la qualification professionnelle : dans le cas le plus rationnel, ils sont nommés (non élus) selon une qualification professionnelle révélée par l'examen, attestée par le diplôme [...]

- travaillent totalement « séparés des moyens d'administration » et sans appropriation de leurs emplois

- sont soumis à une discipline stricte et homogène de leur fonction et à un contrôle (Weber, 1922, p. 294) ».

Weber instaure ainsi la notion même de fonction, dans laquelle des individus sont volontairement interchangeables. La rupture avec le modèle traditionnel, en l'occurrence

⁵ En ce qui concerne le « travail intellectuel », théoriciens comme praticiens se sont davantage focalisés sur la mise en œuvre des méthodes de division du travail appliquées à ce type particulier d'activité. Babbage (1835, p. 191-202) présente des exemples de la division du travail intellectuel. Il attribue ainsi une des premières applications de cette division du travail au superintendant Prony : « Au lendemain de la Révolution, le gouvernement français avait ainsi décidé de concevoir et de diffuser à grande échelle des tables mathématiques pour faciliter l'utilisation du système décimal récemment adopté. Prony, à qui l'on avait confié cette tâche, suite à la lecture de la manufacture d'épingles d'Adam Smith, aurait ainsi eu l'idée de solliciter l'aide de mettre « ses logarithmes en manufacture » » (Babbage, 1835, p. 193). L'objectif de cette démarche était clair : atteindre l'efficacité. L'effet de la division du travail mécanique et intellectuel est de permettre d'acheter et d'allouer précisément la quantité de compétences nécessaires à la réalisation de la tâche.

l'omnipotence et l'arbitraire des corporations au sein des organisations, est au cœur de cette logique, et est également un des piliers fondamentaux du projet taylorien.

En revanche, Weber passe sous silence les détails de la structure de l'organisation permettant de mettre en œuvre les principes de fonctionnement du modèle rationnel-légal.

« L'esprit » de la bureaucratie rationnelle s'exprime de façon générale par l'inclination des fonctionnaires à traiter dans un sens matériel et utilitaire les tâches d'administration qui sont les leurs au service du bonheur des administrés. Cet utilitarisme ne s'exprime que dans la demande de promulgation de règlements correspondants - lesquels, par contre, sont formels et sont maniés de manière formelle dans la plupart des cas (Weber, 1922, p. 301)-.

Il n'évoque pas spécifiquement la notion de services fonctionnels. Cependant, la discipline, le contrôle et l'établissement des règles sont inhérents à l'organisation telle qu'il la conçoit et nécessitent que des individus se dédient à ces tâches. Weber apporte ainsi une description précise des rôles à tenir et des missions à fixer, mais laisse de côté la question de la répartition du travail au sein de l'organisation.

b. L'incontournable argument de la diminution des coûts

La question du coût a été une des premières posées par les dirigeants d'entreprise et les théoriciens ne pouvaient omettre d'argumenter sur ce sujet. Taylor s'est ainsi appliqué à prendre en compte les craintes formulées par les dirigeants de voir leurs organisations « envahies » par les improductifs.

On croit à peu près universellement parmi les manufacturiers que, pour l'économie, il faut réduire le nombre des employés de bureaux (d'improductifs, comme on les appelle) au strict minimum par rapport au nombre des productifs (c'est-à-dire ceux qui travaillent manuellement). L'étude des entreprises les plus prospères montre cependant que la vérité est tout le contraire. [...] Dans le cas d'une société industrielle fabriquant un produit unique et simple avec le maximum d'économie, le nombre de productifs pour chaque improductif serait naturellement supérieur. Aucun directeur n'a besoin de s'alarmer quand il voit croître le nombre d'improductifs par rapport à celui des productifs, à la condition que les premiers soient toujours occupés, et qu'ils fassent un travail utile (Taylor et al., 1990, p. 90).

Babbage (1835) puis Taylor (1903 ; 1911 ; 1990) ont donc largement axé leurs démonstrations sur la dimension économique. Dans la Direction des ateliers proposée par Taylor en 1902, la question est abordée en terme de coût d'opportunité.

A première vue, la marche d'un service de répartition combiné avec les autres innovations, semble impliquer un travail et des frais supplémentaires considérables. La question la plus naturelle est de savoir si l'amélioration du rendement de l'atelier l'emporte sur ces dépenses (Taylor et al., 1990, p. 58).

L'axe clé de la démonstration de Taylor repose sur l'optimisation de la gestion des effectifs. Il formule ainsi une vive critique de l'organisation hiérarchique traditionnelle dans son inadaptation à la grande variété des problèmes rencontrés dans les établissements industriels complexes :

En pratique, tous les ateliers de cette catégorie sont organisés sur ce que l'on peut appeler le principe de la hiérarchie militaire : [...] les ordres dans les établissements industriels, vont du directeur général aux chefs de services (superintendants), aux chefs d'ateliers, aux chefs adjoints et par les chefs d'équipes arrivent aux ouvriers. Dans un

établissement de ce genre, les devoirs des chefs d'ateliers, des chefs d'équipes, etc., sont tellement variés et exigent une telle somme de connaissances spéciales jointes à une telle diversité d'aptitudes, qu'ils ne peuvent être remplis de façon satisfaisante que par des hommes de valeur peu commune, et ayant des années d'un dressage spécial (Taylor et al., 1990, p. 74).

L'argument essentiel de Taylor est de présenter sa nouvelle organisation du travail comme une optimisation de l'allocation des tâches entre les individus au sein de l'entreprise, en fonction des compétences de chacun, et non comme la création de nouvelles activités coûteuses.

Or, on ne doit pas perdre de vue que, sauf l'étude des temps élémentaires, il n'est guère de travail à faire dans le service de répartition qui ne se fasse pas déjà dans l'atelier. L'établissement de ce service centralise simplement la direction et beaucoup d'autres travaux intellectuels, en les confiant à quelques hommes spécialement dressés à cette besogne et exercés dans leur spécialité, au lieu de les faire généralement exécuter, comme jusqu'ici, par des ajusteurs chers payés et très aptes aux travaux de leur spécialité, mais peu entraînés aux travaux de bureau (Taylor et al., 1990, p. 58).

Après avoir détaillé les attributions des chefs d'équipes, il ajoutera que « quand on peut trouver un homme pareil, on doit en faire un chef d'établissement ou un chef d'atelier plutôt qu'un chef d'équipe » (Taylor et al., 1990, p. 77).

L'idée sous-jacente corrobore le principe essentiel de la division du travail d'Adam Smith, reprise par Babbage.

Il faut éviter à tout moment d'utiliser un homme qui nous coûte huit ou dix shillings à faire un travail que l'on pourrait rémunérer à six ; nous devons également éviter de recourir à l'emploi d'un mathématicien chevronné dans un poste où il lui sera demandé des résolutions arithmétiques triviales. Appliqués à l'industrie minière, ces principes aboutissent à une répartition des tâches qualifiée de judicieuse, parmi lesquelles apparaissent les achats et une fonction finance, composée d'un comptable et d'un trésorier (Babbage, 1835, p. 202).

Il n'est pas rationnel, d'un point de vue économique, d'employer un individu à des tâches pour lesquelles il n'est pas spécialisé. Cela revient à gâcher les compétences des ouvriers à haut potentiel pour assurer l'encadrement alors que les qualités exigées pour chacun de ces postes sont différentes. En somme, l'économie générée par une gestion optimale des effectifs, combinée à l'augmentation de la productivité suscitée par la nouvelle organisation du travail selon Taylor dépasse largement les dépenses liées à la mise en place de cette nouvelle organisation, et en particulier la création de services fonctionnels.

1.1.2 De l'avènement du modèle taylorien à sa remise en cause

a. De la création des fonctionnels dans l'organisation au département d'organisation de Taylor

Emerson (1909) est un des premiers auteurs⁶ en science des organisations à utiliser le libellé de « staff and line » dont il accorde la paternité à Helmut Graf Von Moltke, un général prussien en charge du commandement des troupes de la guerre de 1870.

⁶ Son ouvrage, « Efficiency as a basis for Operation and Wages » est constitué des articles parus entre juillet 1908 et mars 1909 dans « The Engineering Magazine ».

L'importance accordée aux services fonctionnels dans le discours d'Emerson est à souligner. Elle n'est pas sans rapport avec les résistances souvent formulées par les capitaines d'industrie à l'égard des fonctions qui ne semblent pas immédiatement utiles à la production, et qui seront qualifiées très souvent d'improductives.

Les services fonctionnels sont à la ligne hiérarchique ce que la bonne route est à l'automobile. Sans elle, ni rapidité ni fluidité dans la conduite, ni économies ne sont atteignables (Emerson, 1909, p. 66-67).

Ces services fonctionnels doivent servir à améliorer ce que l'on appellera par la suite les processus, et à rendre lisibles les responsabilités au sein de l'organisation afin de la mettre sous contrôle.

Dans une organisation parfaite des services fonctionnels, tout est bien et rapidement fait, où et quand on le veut, tous les coûts sont préétablis et la responsabilité de n'importe quel écart est immédiatement identifiée, de sorte que les responsables des lignes hiérarchique et fonctionnelle sont à même de rattacher bien plus rapidement qu'aujourd'hui, les coûts à la contre-performance et les gains à l'amélioration de l'utilisation des hommes et des machines (Emerson, 1909, p. 66-67).

Emerson (1909, p. 66-67) identifie quatre grandes services fonctionnels : la fonction personnel, la fonction maintenance, les achats, et les méthodes. Toutefois, ce qu'il nomme « méthodes » semble s'apparenter davantage à une fonction financière, puisque ce service regroupe le suivi des standards et la comptabilité.

	Objectifs et responsabilités
Fonction Personnel	Planifier, organiser et conseiller sur tous les éléments en relation avec le bien-être des employés
Fonction Maintenance, Méthodes, Entretien	Planifier, organiser et conseiller sur tous les domaines en relation avec l'ajustement des structures, des machines, et des outils nécessaires au travail
Fonction Achats	Planifier, organiser et réaliser l'achat et la logistique
Fonction Financière	Elaboration et suivi de standard, et de la comptabilité, afin d'identifier des performances

Tableau 1-1. Objectifs et responsabilités des services fonctionnels (Emerson, 1909)

Taylor (1911), éternel rival d'Emerson au sein de l'association américaine des ingénieurs en mécanique –l'ASME⁷-, a mené un travail de réflexion au sujet des services fonctionnels. Il place ces derniers au coeur même de son organisation scientifique du travail.

Reprenant la logique d'Adam Smith « *the right man at the right place* », Taylor part d'un constat : les qualités requises pour être un parfait contremaître ne peuvent pas être réunies en un seul homme. Et si, d'aventure, cet homme existe, il est particulièrement dommageable pour l'organisation de ne pas en faire un directeur. Il dénonce ainsi l'inadéquation entre les capacités des individus et les compétences requises par le travail d'encadrement. Ceci le conduit à préconiser l'abandon de cette forme d'organisation au profit de ce qu'il appelle le management fonctionnel, fondé sur la mise en œuvre de deux principes : l'éclatement des

⁷ American Society of Mechanical Engineers

attributions du contremaître traditionnel et la centralisation de tout le travail de conception dans un département spécialisé.

Un des apports fondamentaux de Taylor, est d'avoir, dès le départ, pensé la décentralisation des services fonctionnels. En effet, il distingue d'une part **les responsables fonctionnels** en charge de la liaison entre le département d'organisation et les ouvriers, qu'on pourrait qualifier aujourd'hui de services fonctionnels décentralisés ou « locaux » et d'autre part le **département d'organisation** qui regroupe toutes les fonctions en « central ».

Il semble important de noter qu'aucun des responsables fonctionnels n'est au service des opérationnels. L'ensemble de ce groupe collecte de **l'information pour la direction** et **diffuse des informations venant de la direction**.

Concernant les attributions traditionnelles du contremaître, Taylor (1903, p. 1394) propose de les répartir entre huit contremaîtres spécialisés, quatre d'entre eux, les **responsables opérationnels**⁸, se consacrant à l'encadrement direct des ouvriers, les quatre autres, **les responsables fonctionnels**⁹, étant chargés de transmettre les directives du département d'organisation.

Personnel d'encadrement de l'atelier	Libellé des postes	Responsabilité
Responsables opérationnels Encadrement direct des ouvriers	Gang boss	Mise en place des pièces
	Speed boss	Mise en œuvre du travail d'usinage
	Inspector	Inspecteur de la qualité
	Repair boss	Maintenance
Responsables fonctionnels Liaison entre le département d'organisation et les ouvriers	Order of work and route clerk	Rédaction des ordres des travaux
	Instruction card clerk	Rédaction des fiches d'instruction
	Time and cost clerk	Enregistrement des temps et des coûts
	Shop disciplinarian	Discipline

Tableau 1-2. Le personnel d'encadrement de l'atelier (Taylor, 1903, p. 1394)

La création d'un poste de responsable fonctionnel chargé d'enregistrer les temps et les coûts - « *time and cost clerk* » -, à défaut de marquer les prémices de la fonction contrôle de gestion, souligne l'émergence de la question des coûts et de l'étude systématique de ceux-ci dans l'organisation. Outre ces responsables fonctionnels « décentralisés », Taylor place au cœur de son organisation scientifique un tentaculaire département d'organisation, véritable cerveau de l'atelier : pas moins de quinze fonctions y sont regroupées. Dans la plupart des organisations actuelles de grandes entreprises, ces fonctions sont souvent réparties entre plusieurs départements, et pour certaines d'entre elles, sont revenues aux mains des opérationnels.

⁸ Traduction de « executive bosses »

⁹ Trad. « functional bosses »

Département actuel	Libellé de la fonction
Ressources Humaines	- Bureau d'embauchage - Association d'assurance mutuelle contre les accidents - Service paye
Service Méthodes	- Etude du temps pour tous les travaux manuels des usines - Etude du temps pour toutes les opérations sur les machines - Système de symboles mnémoniques pour l'identification des pièces - Service des types
Service Courrier	- Système et service de correspondance
Opérationnels/ Logistique/Gestion de production	- Analyse complète des commandes reçues de machines ou de travaux
Logistique Contrôle de gestion Système d'information	- Bilan de tous les matériaux, approvisionnements, pièces finies - Le coût de toutes les pièces fabriquées avec analyse complète mensuelle des frais et des dépenses - Entretien du système et emploi du classeur - Bureau des renseignements
Direction, Contrôle de gestion	- Perfectionnement du système et de l'organisation
Responsables opérationnels Gestion de production...	- Service des ordres urgents - Analyse de toutes les demandes de nouveaux travaux auprès du service commercial et de tous les engagements pris relativement aux délais de livraison

Tableau 1-3. Les fonctions du département d'organisation (Taylor et al., 1990, p. 84)

Là encore, les fonctions comme « le calcul du coût de toutes les pièces fabriquées avec analyse complète et mensuelle des frais et des dépenses », ou « le perfectionnement du système et de l'organisation » marquent l'avènement des méthodologies spécifiques de contrôle de gestion. Néanmoins, ces activités de contrôle de gestion ne sont pas l'apanage d'une fonction spécifique au sein du département d'organisation.

b. Résistances et difficultés de mise en œuvre des principes tayloriens

Globalement, le succès du modèle taylorien est incontestable, notamment en raison de l'illusion de contrôle qui lui est intimement associé, comme le souligne Montgomery (1987) :

Rares ont été les sceptiques à résister à la frénésie de la collecte exhaustive et élaborée d'informations, et encore plus rares ont été ceux à résister à l'illusion de contrôle que leur fournissait le flot discontinu de rapports et d'ordres émis par les résidents de ces bureaux (Montgomery, 1987, p. 225).

Toutefois, un problème majeur s'est posé lors de la mise en place effective de ces principes dans les entreprises : le manque de clarté dans les responsabilités. Le non-respect du principe d'unité de commandement¹⁰ préconisé par Fayol (1916) et Urwick et Gulick s'est avéré insurmontable dans la plupart des organisations.

¹⁰ Pour une action quelconque, un agent ne doit recevoir des ordres que d'un seul chef. Telle est la règle de « l'unité de commandement », règle d'une nécessité continue, dont l'influence sur les affaires est au moins égale, à mon avis, à celle de n'importe quel principe ; si elle est violée, l'autorité est atteinte, la discipline

Dès que deux chefs exercent leur autorité sur le même homme ou sur le même service, un malaise se ressent ; si la cause persiste, le trouble augmente, la maladie apparaît comme dans un organisme animal gêné par un corps étranger (Fayol, 1916, p. 28).

Le concept de « responsabilité jointe » semble avoir été particulièrement mis en cause. Woodward précise ainsi :

Quand Taylor a suggéré que le processus de management devait être découpé en tâches élémentaires et que ces différentes tâches devaient devenir des spécialités, il a automatiquement supposé, de façon implicite, que le groupe de spécialistes ainsi formé serait tenu comme responsable, en tant que groupe, des résultats obtenus. C'est ce concept de responsabilité jointe qui n'a pas eu le succès escompté, et qui a empêché l'organisation fonctionnelle de s'étendre (Woodward, 1965, p. 104).

Les difficultés pratiques rencontrées dans l'application des principes tayloriens, et en particulier dans l'instauration et le maintien d'un service fonctionnel telle qu'il était pensé par Taylor sont vite apparues insurmontables. Les ouvriers, comme les dirigeants se sont en effet opposés à une telle organisation, « les ouvriers se plaignaient de la multiplicité de leurs interlocuteurs, trop spécialisés, et donc incapables de comprendre les problèmes qu'ils rencontraient. Les dirigeants, quant à eux, se montraient réticents à payer une armée de cols blancs » (Montgomery, 1987, p. 224-225).

Roethlisberger et Dickson (1939) dans leur étude de la Western Electric Company, analysent la relation entre employés et celui qu'ils dénomment le « technologiste ». Ils proposent une mise en perspective du discours taylorien sur le rôle des services fonctionnels, et ce qu'ils observent.

La première fonction de ces spécialistes est de procéder à des améliorations des machines, des procédés techniques, des méthodes et des produits. [...] La principale caractéristique de ce groupe de spécialistes est d'être des analystes. Ils analysent précisément tout ce qui semble pertinent par rapport à leur point de vue, dans leur logique de spécialiste. [...] Les technologistes inventent régulièrement d'ingénieuses procédures pour que l'employé soit au diapason de la logique d'efficacité. Les technologistes ne cherchent pas à imposer des règles arbitraires à l'employé. En fait, la plupart des plans qu'ils conçoivent sont créés pour aider l'employé. Un plan de rémunération bien pensé est censé rémunérer l'employé à la hauteur de ses efforts. La simplification du travail, qu'elle s'opère par un changement des processus, de la division du travail ou par l'élimination des mouvements superflus, est supposée rendre le travail de l'employé plus simple et moins éprouvant. Et si la fatigue est supprimée, le travailleur, peut, théoriquement, produire plus et donc gagner plus d'argent.

Certains de ces plans ont des conséquences inattendues qui tendent à discréditer les raisons logiques pour lesquelles ils ont été conçus. Tout d'abord, les innovations techniques relatives au travail de l'employé peuvent avoir des conséquences sur sa position dans l'organisation sociale, ses relations interpersonnelles, ses traditions de métier et de corporation, et sur les codes sociaux qui régulent ses relations avec les autres. De plus, l'employé doit s'adapter à des modifications qu'il n'a pas lui-même initiées. Enfin, la plupart de ces systèmes tendent à subordonner encore davantage l'employé à la structure sociale de l'entreprise (Roethlisberger et Dickson, 1939, p. 545).

Roethlisberger et Dickson (1939) comprennent ce phénomène de rejet des services fonctionnels comme le résultat de « fonctions latentes » au sens mertonien du terme.

compromise, l'ordre troublé, la stabilité menacée... Cette règle me paraissant fondamentale, je l'ai mise au rang des principes (Fayol, 1916, p. 28).

L'intervention des analystes dans le travail des ouvriers a un impact social, génère de la frustration psychologique, et est un symbole de la domination de l'individu par l'organisation. La résistance vis-à-vis des services fonctionnels semble d'ailleurs s'organiser. Dalton (1950) constate ainsi que les opérationnels ont tendance à former une coalition contre les services fonctionnels. A partir d'une étude réalisée au sein de trois grandes entreprises américaines (de 4500 à 20000 salariés), il tente d'expliquer les tensions susceptibles d'exister entre la ligne hiérarchique et les services fonctionnels. Les différences sociologiques qui existent entre les deux groupes apparaissent comme une explication majeure.

Le personnel des services fonctionnels est généralement plus jeune et plus diplômé, alors que la ligne hiérarchique possède l'expérience et la connaissance de l'organisation. Ces derniers vivent donc d'autant plus difficilement les conseils et les suggestions formulés par le personnel relativement inexpérimenté des services fonctionnels. Les deux groupes sont également divisés par des différences de styles d'expression orale, de loisirs, de codes vestimentaires. Sur ces domaines, les différents niveaux hiérarchiques opérationnels sont plus proches les uns des autres que du personnel de service fonctionnel. Les tensions émergent non seulement de manque de clarté dans la répartition de l'autorité, mais également de l'origine sociale des deux groupes (Dalton, 1950, p. 347).

Les conflits de pouvoir entre les différents départements et la volonté d'atteindre un statut plus élevé de la part de nombreux membres de l'organisation sont également au cœur de l'analyse formulée par Dalton.

Desreumaux (1998) montre que cette conception politique sera régulièrement reprise dans la littérature, et trouve une forme d'expression extrême dans les écrits de N. Parkinson qui s'est justement intéressé à la croissance des effectifs de personnels administratifs dans les organisations.

En analysant le cas de l'Amirauté britannique et celui du ministère des Colonies au Royaume-Uni, N. Parkinson observe que la croissance des effectifs en cadres et personnels administratifs de ces organisations ne peut se justifier par le développement de leurs activités et l'accroissement de la taille des opérations (par exemple, sur la période 1970-1978, alors que le nombre de navires de la Royal Navy diminuait de 68% et celui des officiers et marins de 32%, le nombre de cadres et de personnels administratifs augmentait de 78% passant de 2000 à 3569. D'où les deux lois formulées par N. Parkinson :

- Un supérieur préfère multiplier le nombre de ses subordonnés plutôt que de ses rivaux,
- Les subordonnés se donnent mutuellement du travail (Desreumaux, 1998, p. 153).

La thèse de Parkinson, en dépit d'une validité qui peut être mise en doute, a été prise très au sérieux dans la réflexion d'auteurs comme J. Child ou B.C. Raimann (Desreumaux, 1998, p. 154), qui ont à leur tour alimenté la perspective politique en matière d'analyse organisationnelle.

Les services fonctionnels, et la fonction contrôle de gestion en particulier, ont eu à faire face à des problèmes de résistance de la part des autres membres de l'organisation. Ces mouvements de résistance viennent dans les deux cas de deux groupes distincts. D'une part, de façon assez logique, les opérationnels ont vécu souvent avec difficulté la création de ces fonctions. En

effet, au-delà du rôle manifeste que Taylor leur a assigné dans une perspective fonctionnaliste, les services fonctionnels ont été amenés à jouer des rôles latents dans l'échiquier social de l'organisation. Leur émergence impliquait nécessairement une redistribution du pouvoir au sein de l'organisation. Les opérationnels -ouvriers comme contremaîtres- ont rapidement montré des signes de réticence à l'égard des services fonctionnels, eu égard à la redistribution du pouvoir au sein des ateliers que leur apparition a créée.

D'autre part, et de façon plus surprenante, des résistances ont également été formulées par les dirigeants eux-mêmes. En effet, en ce qui concerne la mise en place de services fonctionnels, la question s'est posée en termes de coût. Les dirigeants se sont montrés sceptiques vis-à-vis de la création de postes dits « improductifs », au sein de leur structure.

1.2. L'APPARITION DE LA FONCTION D'APRES LA LECTURE ECONOMIQUE DE CHANDLER-WILLIAMSON

Deux histoires de l'émergence de la fonction contrôle de gestion sont traditionnellement mises en concurrence.

La première s'appuie sur une lecture économique de l'organisation, et repose largement sur la théorie des coûts de transaction. Ainsi, la thèse soutenue par Chandler (1977) est que l'évolution des structures organisationnelles aux Etats-Unis de 1850 à 1950 s'explique par la nécessité de trouver des méthodes d'allocation des ressources efficaces en réponse aux modifications de l'environnement. Il illustre une partie de son analyse par les descriptions faites par Alfred Sloan Jr (1963) concernant ses années chez General Motors, une des premières organisations divisionnalisées à avoir vu le jour dans les années 1920 et à avoir mis en place un système « moderne » de contrôle de gestion. Cette mise en place a été permise par le développement d'une fonction contrôle de gestion.

Il semble nécessaire de mettre cette analyse en perspective au moins en deux points. Abbott (1988) ouvre le champ de l'analyse, montrant ainsi que le développement de la fonction contrôle de gestion, dans les pays anglo-saxons en particulier, est le résultat de luttes entre les professions pour s'arroger la compétence de la gestion des coûts. Fligstein (1985 ; 1990) réinterprète les faits historiques décrits par Chandler afin d'en proposer une lecture néo-institutionnelle.

Une présentation historique des faits, dans les choix qu'elle impose afin de rendre intelligible la succession d'événements auxquels elle cherche à donner sens, ne peut être exempte d'une vision du monde. Ainsi, chacune des histoires ci-après sera précédée d'une présentation synthétique des principes, postulats et hypothèses sous-jacents des perspectives choisies par Chandler d'une part et Abbott d'autre part.

Desreumaux (1998) présente les théories économiques de l'organisation comme un dépassement des limites de la conception de l'entreprise propre aux Classiques et aux Néo-

Classiques, notamment grâce à l'emprunt du concept de rationalité limitée et de la vision de Barnard. En dépit de leurs différences :

Ces théories partagent la vision des organisations comme soumises à des impératifs d'efficacité et de survie qui sont largement hors de l'influence des individus (Desreumaux, 1998, p. 104).

Deux postulats majeurs sous-tendent ainsi les logiques explicatives de la formation et de l'évolution des structures organisationnelles, proposées par les théories économiques :

- L'évolution des formes organisationnelles est qualifiée de « naturelle ».
- Des impératifs d'efficacité s'imposent aux individus, ces derniers n'ayant que peu de latitude stratégique pour y répondre.

La théorie économique qui semble aujourd'hui avoir le plus de succès dans le domaine de la stratégie est la théorie des coûts de transaction. Elle est en particulier sollicitée pour comprendre l'évolution des systèmes de contrôle (Johnson et Kaplan, 1987 ; Spekklé, 2001). En outre, Malleret (1993), qui s'intéresse à la performance des services fonctionnels, présente la théorie des coûts de transaction comme une logique explicative possible de l'apparition de ces services au sein des organisations.

La théorie des coûts de transaction est fondée sur l'opposition entre deux modes de gestion et d'allocation des ressources :

L'allocation par le marché, fondée sur des échanges et des contrats

L'allocation par l'entreprise qui assure la coordination par des relations hiérarchiques.

Pour quelles raisons passe-t-on d'un mode d'allocation des ressources à l'autre ? C'est la question à laquelle un certain nombre d'économistes ont tenté de répondre grâce à la notion de coût de transaction. Ce faisant, ils peuvent nous faire comprendre pourquoi une entreprise choisit d'internaliser des services fonctionnels plutôt que de sous-traiter ces activités (Malleret, 1993, p. 32).

Au-delà de cette question de l'internalisation des services fonctionnels, les facteurs influençant les coûts de transaction laissent entrevoir à la fois la nécessité et le rôle attendu des services fonctionnels.

Le premier paragraphe expose les fondements de cette théorie et le second explore les éléments qu'elle propose pour expliquer l'apparition des services fonctionnels.

1.2.1 Quelques précisions sur la théorie des coûts de transaction

La théorie des coûts de transaction développe une vision essentiellement contractuelle de l'entreprise et en justifie l'existence par des logiques d'efficacité économique. Desreumaux (1998) présente Coase comme le père de ce courant.

C'est Coase, qui pose largement les bases de cette approche en présentant le marché et l'entreprise comme les termes d'une alternative pour l'organisation des échanges économiques. Selon lui, ce qui explique l'existence des organisations, c'est le fait que les coûts de conduite des échanges économiques par l'intermédiaire du marché (coûts constitués par la nécessité de s'informer sur les prix, de négocier les contrats, de surveiller leur exécution, de résoudre les conflits, etc.) peuvent s'avérer supérieurs à ceux de leur gestion au sein des frontières d'une organisation (Desreumaux, 1998, p. 33).

Williamson (1970) approfondit cette analyse. Il considère que le marché et l'entreprise sont deux modes alternatifs d'organisation et s'intéresse aux relations qui lient l'entreprise au marché. Selon Williamson, les acteurs économiques ont recours à une coordination par l'entreprise lorsque le coût de la transaction par le marché devient en comparaison plus élevé. Ainsi l'entreprise est avant tout envisagée comme une structure organisationnelle dont la raison d'être est de réduire les coûts de transaction observés sur le marché.

L'entreprise moderne doit être principalement comprise comme le produit d'innovations organisationnelles dont l'objectif et les effets sont de réduire les coûts de transaction (Williamson, 1981, p. 1537).

Williamson propose un modèle dans lequel plusieurs facteurs influencent le montant des coûts de transaction. Il s'agit, d'une part, du degré de confiance entre les deux partenaires : plus celui-ci est fort, moins les coûts de transaction seront élevés (clauses à insérer dans le contrat, répartition des risques...), d'autre part, doivent être prises en compte la complexité et l'incertitude de la transaction.

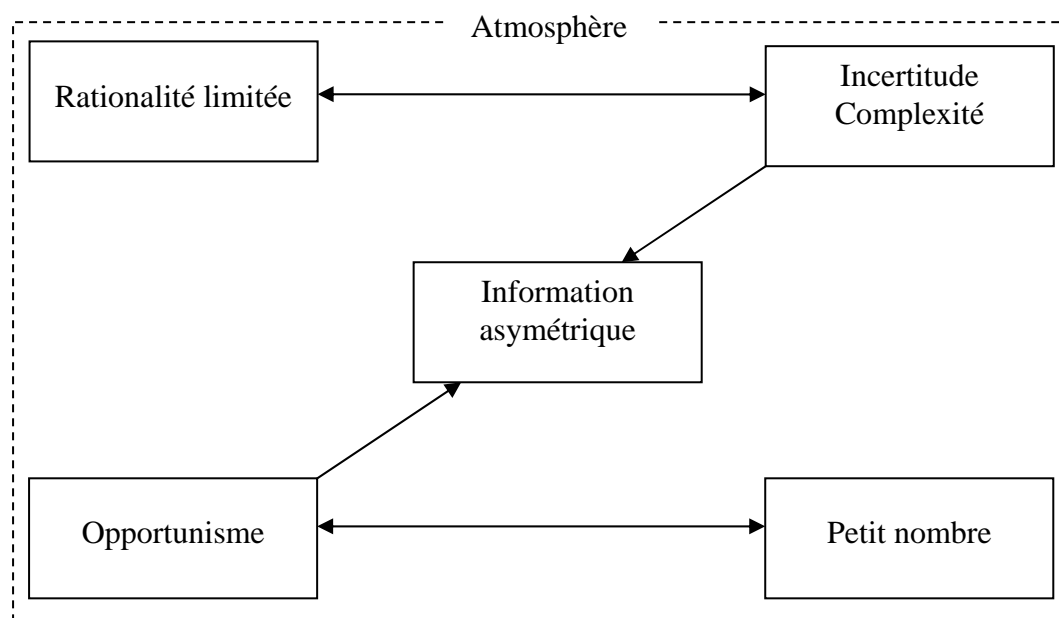


Figure 1-1. Les facteurs influençant la formation des coûts de transaction (Joffre, 1989, p. 91)

Williamson repose son analyse sur la rationalité limitée et le comportement opportuniste des agents. Il « considère, comme Simon, que le réalisme des hypothèses de comportement est essentiel. Il place deux hypothèses de comportement à la base de l'économie des coûts de transaction, relatives à la capacité cognitive des individus pour la première et à leur mode de recherche de l'avantage personnel pour la seconde » (Coriat et Weinstein, 1995, p. 54).

La rationalité et la recherche de l'efficacité restent le fondement de la compréhension des comportements et des organisations. Mais la rationalité est reformulée dans la lignée de Simon.

La limite des capacités et des connaissances individuelles est précisément ce qui justifie l'existence des organisations, marchandes et non marchandes, et en particulier de la firme. Conséquence essentielle de la rationalité limitée : l'incomplétude des contrats est inévitable. Dans les relations qu'ils nouent entre eux, les agents ne peuvent pas prévoir à

*l'avance l'ensemble des éventualités qui agiront sur les résultats de leur transaction ; le contrat ne peut donc pas définir à l'avance l'ensemble des obligations des partenaires pour les différents « états du monde » possibles. De ce fait, les conditions du déroulement ex post d'une relation contractuelle prennent une grande importance. **L'étude des systèmes qui organisent ce déroulement (appréciation des résultats, mode de règlement des conflits, procédures d'adaptation du contrat aux aléas...) doit être une composante de l'analyse des organisations économiques.** Le degré d'adaptabilité d'une organisation, et la manière dont elle gère un processus de décision et d'interaction entre les agents, deviennent essentiels (Williamson et Winter, 1991). Plus largement la reprise du principe de rationalité limitée, ou encore de rationalité procédurale, fait que les formes d'organisation influent sur le processus de prise de décision et sur les conditions et donc sur les coûts des transactions. **Cela conduit notamment à donner un sens économique à l'organisation interne de l'entreprise** (Coriat et Weinstein, 1995, p. 54).*

C'est grâce à l'incomplétude des contrats qu'apparaît la possibilité de comportements « opportunistes ». L'opportunisme occupe une place centrale dans la reformulation actuelle de l'analyse des comportements individuels qui vise à considérer les hommes « tels qu'ils sont » dans un contexte d'information imparfaite.

***Un comportement opportuniste consiste à rechercher son intérêt personnel en recourant à la ruse et à diverses formes de tricherie. L'opportunisme repose sur une révélation incomplète, déformée ou falsifiée de l'information par un agent, notamment sur ses capacités, ses préférences ou ses intentions, et donc sur l'existence d'asymétrie d'information entre les agents (par exemple, sur la qualité d'un produit ou sur les aléas de sa production) ; il peut aller jusqu'au pur et simple manquement de ses engagements** (Coriat et Weinstein, 1995, p. 55).*

Les coûts de gestion et les problèmes de contrôle peuvent être un frein à la croissance de l'entreprise. Pour Williamson, l'intégration entraîne des coûts spécifiques qui expliquent pourquoi elle ne peut être poussée jusqu'au bout. En effet, la force du marché en termes d'efficacité repose sur son haut pouvoir d'incitation, et ceci ne peut être identique dans l'entreprise du fait du pouvoir discrétionnaire de la direction. Les innovations organisationnelles ont pour but de réduire les coûts de transaction.

Un des postulats des théories économiques de l'organisation est qu'il existe des structures organisationnelles optimales, dictées par l'environnement, s'imposant aux organisations. La relation contractuelle, centrale dans la théorie des coûts de transaction, ainsi que les postulats majeurs formulés à l'égard du comportement humain (opportunisme et rationalité limitée) conduisent à l'esquisse d'une forme organisée optimale : celle de l'entreprise divisionnalisée. Ces deux hypothèses sont susceptibles d'influencer directement le rôle et la place assignés aux services fonctionnels dans les organisations.

1.2.2 Histoire de l'émergence et motifs d'existence de la fonction contrôle

Alfred Chandler et Oliver Williamson alimentent leurs travaux respectifs, les analyses historiques de l'un venant corroborer les conclusions économiques de l'autre (Chandler, 1977, p. 5 ; Williamson, 1981, p. 1551 et suiv.)¹¹. En effet, la thèse soutenue par Chandler (1977, p. 1) s'appuie largement sur la théorie des coûts de transaction :

¹¹ Toutefois, en dépit de leur proximité affichée, certains éléments de l'analyse de Chandler s'intègrent difficilement dans le cadre théorique de Williamson. Chandler précise en effet que les entreprises qu'il a choisi

L'entreprise moderne s'est substituée aux mécanismes du marché dans la tâche de coordonner les activités économiques et de répartir les ressources. Ainsi, dans de nombreux secteurs économiques, la main visible des managers a remplacé ce que Adam Smith appelait la main invisible des forces du marchés.

La coordination administrative a permis d'obtenir une plus forte productivité, des coûts plus faibles, et des profits plus élevés que la coordination par le marché (Chandler, 1977, p. 7).

Sa perspective est donc de proposer une lecture économique de l'histoire des grandes entreprises américaines. En étudiant quatre entreprises sur la période 1840-1920, il montre comment l'entreprise divisionnelle moderne a remplacé la petite entreprise traditionnelle.

General Motors, Sears Roebuck, ainsi que Du Pont, General Electric, United States Rubber et d'autres grandes entreprises, réagirent à la crise de 1920-1921 en appliquant des méthodes permettant de calibrer les flux de produits de manière rigoureusement parallèle à l'évolution de la demande (Chandler, 1977, p. 205).

Chandler (1977) fait largement référence au récit d'Alfred Sloan, sur ses années passées au sein de General Motors. Le témoignage de Sloan (1963), sans solliciter de cadre théorique spécifique, retrace en détail la création de la structure divisionnelle. Selon Sloan, l'émergence de cette structure et la configuration nouvelle des services fonctionnels associés, sont une réponse aux dysfonctionnements constatés dans les deux autres structures organisationnelles traditionnelles : la holding (DuPont), et l'organisation départementalisée traditionnelle (General Motors).

Ainsi, bien que partant de schèmes organisationnels radicalement opposés, General Motors et Du Pont mirent en place deux plans de réorganisation -adoptés à neuf mois d'écart- qui aboutirent à ce qu'on appelle aujourd'hui la structure divisionnelle (Sloan, 1963, p. 46).

Chandler (1977) formule l'objectif central de General Motors comme étant d'identifier la performance des différentes divisions.

Chez General Motors, l'objectif était de créer une organisation dans laquelle la performance des différentes unités pouvait être identifiée. Dans ce type d'organisation, des divisions autonomes réalisent l'intégration de la production et de la distribution en coordonnant les flux de produits du fournisseur de matières premières jusqu'au consommateur final sur des marchés différents et clairement définis (Chandler, 1977, p. 507).

Ce choix stratégique impose à General Motors de mettre en place une structure adaptée¹². Les divisions autonomes doivent être ainsi coordonnées par une direction puissante. Une entité organisationnelle prend dès lors un pouvoir nouveau : les services fonctionnels.

Sous la direction de cadres moyens, les divisions gèrent leurs activités fonctionnelles par l'intermédiaire de services constitués sur le modèle de ceux de General Electric et de Du Pont. Une direction générale, formée de cadres supérieurs assistés de services administratifs et financiers très étoffés supervisent ces divisions fonctionnelles. Le contrôle qu'elle exerce vise, avant tout, à s'assurer que les volumes d'activité des

d'étudier sont des exemples où les dirigeants sont particulièrement rationnels. Cette rationalité ne se retrouve pas dans toutes les entreprises.

¹² Sloan précise néanmoins que son expérience précédente chez United Motors lui avait déjà permis d'aborder les problématiques liées aux organisations décentralisées. « Dès 1916, je mis en place des services fonctionnels afin de coordonner les différentes unités et de fournir un service complet et similaire dans un réseau de distribution unifié. » (1963, p. 47)

différentes unités correspondent aux fluctuations de la demande et que les divisions suivent des politiques semblables en ce qui concerne le personnel, la recherche, les achats et autres activités fonctionnelles. Les cadres de la direction générale ont également pour mission d'évaluer les performances des divisions en termes commerciaux et financiers. Ils s'attachent désormais essentiellement à la prévision et à la répartition des ressources (Chandler, 1977, p. 507).

Sloan (1963) formule en ces termes la mise en place des contrôles financiers :

*Nous allons voir comment le groupe a limité la liberté excessive des divisions, qui avait abouti à une mise en danger de l'organisation, et **quels contrôles nous avons mis en place sur elles.***

Les instruments financiers ont rendu possible la décentralisation et le contrôle coordonné (Sloan, 1963, p. 119).

Cette recherche d'équilibre entre autonomie et synergie a eu des implications dans les rôles assignés aux services fonctionnels, et en particulier la mise en place d'une fonction financière particulièrement puissante. Les principaux services fonctionnels développés chez General Motors, furent finalement liés au développement du contrôle financier, instauré par Donaldson Brown et son assistant Albert Bradley qui deviendra son successeur. Sans que Sloan l'évoque précisément, nous pouvons subodorer que l'uniformisation des pratiques comptables, leur formalisation au sein de manuels de procédures et la batterie d'indicateurs suivis nécessitent une main d'œuvre importante, à la fois en central, mais également dans les unités.

La forme M -multidivisionnelle-, apparue dans les années 1920 chez Du pont de Nemours (anciennement modèle fonctionnel centralisé U) et General Motors (anciennement type H holding) est décrite par Williamson (1970) :

La responsabilité relative aux décisions opérationnelles est déléguée à des divisions opérationnelles appelées également quasi-firmes.

Les services fonctionnels d'élite se dédient principalement aux décisions stratégiques, en particulier la planification, la gestion, le contrôle et l'allocation des ressources entre les différentes divisions (en compétition).

La séparation de la direction générale des divisions opérationnelles permet aux directeurs généraux de se dédier uniquement et totalement à la performance globale de l'organisation (Williamson, 1970, p. 120-121).

Il s'agit, selon lui d'une véritable innovation organisationnelle à même de réduire les coûts de transaction les plus importants constatés au sein de la firme.

La structure résultant de l'application de ces principes permet à la fois rationalité et synergie : l'ensemble représente plus (plus efficace, plus efficient) que la somme des parties.

*Par rapport à une organisation U des mêmes activités, la forme M adoptée par la grande et complexe entreprise permet de **réaliser des économies par rapport à la rationalité limitée et d'atténuer l'opportunisme des agents.***

Les techniques de contrôle et d'audit interne, auxquelles la direction générale a accès permettent de collecter de l'information globale, et d'ajuster au mieux les contrôles à exercer sur les divisions (Williamson, 1970, p. 120-121).

La décomposition en entités autonomes permet un traitement de l'information efficace et efficient, la décentralisation étant une réponse à la rationalité limitée des agents. La mise en place de systèmes de contrôle et d'incitation qui soumet l'ensemble de la firme à une finalité

unique permet de faire converger les buts potentiellement divergents des individus vers ceux de l'organisation.

Ces contrôles sont la raison d'être des services fonctionnels. Williamson (1975) explicite les systèmes de contrôle stratégique à mettre en place. Ces systèmes de contrôle regroupent trois éléments clé : le système de motivation, les audits internes et les méthodes d'allocation des ressources.

Une plus grande adhésion aux objectifs de la direction générale peut être assurée si le système de motivation est conçu afin de favoriser des comportements opérationnels en accord avec les objectifs de la direction générale. Des incitations monétaires et non monétaires peuvent être utilisées à cet effet (Williamson, 1975, p. 145).

[...] L'ajustement des systèmes d'incitation nécessite une certaine collecte d'information. Les audits internes qui analysent la performance des divisions opérationnelles, et tentent de relier les résultats à plusieurs causes –en distinguant en particulier les résultats dus à l'environnement, de ceux expliqués par les prises de décision effectives des responsables- sont très utiles à cet égard.

*Les audits internes permettent également de **déterminer quand les divisions opérationnelles ont besoin d'assistance**. La direction générale peut alors compter parmi ses services fonctionnels une unité de conseil en management qu'elle peut dédier ou prêter à une division opérationnelle lorsque le besoin se fait sentir. [...] Ainsi, bien que la direction générale ne doive pas être régulièrement impliquée dans les activités opérationnelles, sa capacité à intervenir de manière prescriptive et informée dans des circonstances exceptionnelles lui permet d'augmenter sa crédibilité en tant qu'agent de contrôle interne (Williamson, 1975, p. 147).*

*Enfin, la direction générale, à l'aide des services fonctionnels peut assurer une autre fonction normalement remplie par le marché : **l'allocation des ressources aux activités les plus profitables**. Les ressources générées dans la forme divisionnelle ne sont pas rendues automatiquement à leur source mais sont sujettes à une compétition interne. Les propositions d'investissement des différentes divisions sont ainsi remontées à la direction générale qui les évalue. Le critère le plus fréquemment utilisé est le retour sur investissement. L'avantage de la forme M en comparaison au marché, est de pouvoir décomposer les investissements à réaliser en différentes étapes. Ainsi un processus séquentiel de décision peut être mis en place, mettant sous conditions de résultats la poursuite de l'investissement. Les coûts de transaction nécessaires à faire de même sur un marché seraient sans aucun doute prohibitifs (Williamson, 1975, p. 147).*

Nous pouvons noter que l'imbrication entre le système de motivation et la mesure de la performance exigée par Williamson était déjà l'élément essentiel de l'analyse de Taylor, lorsqu'il avait créé son département d'organisation. La différence majeure entre ces deux conceptions des rôles assignés aux services fonctionnels réside essentiellement dans l'émergence de la problématique de l'allocation des ressources. Les ressources générées dans la forme divisionnelle sont ainsi sujettes à des compétitions internes en vue de leur réallocation. Le critère utilisé est alors le fameux retour sur investissement.

Il semble que suivant le principe de délégation d'autorité dans les différentes divisions, les services fonctionnels ne doivent pas se permettre d'interférer de façon intempestive dans la gestion courante des divisions. Elles sont avant tout au service de la direction générale, jouant un rôle actif de production d'information auprès d'elle. Rien n'est dit sur l'existence d'éventuels services fonctionnels au sein des différentes divisions. Il semblerait que ce choix

d'organisation relève de la responsabilité et de la liberté des responsables de division. En effet, ces divisions sont appelées également des quasi-firmes et leurs responsables sont autonomes dans leurs choix d'organisation en interne.

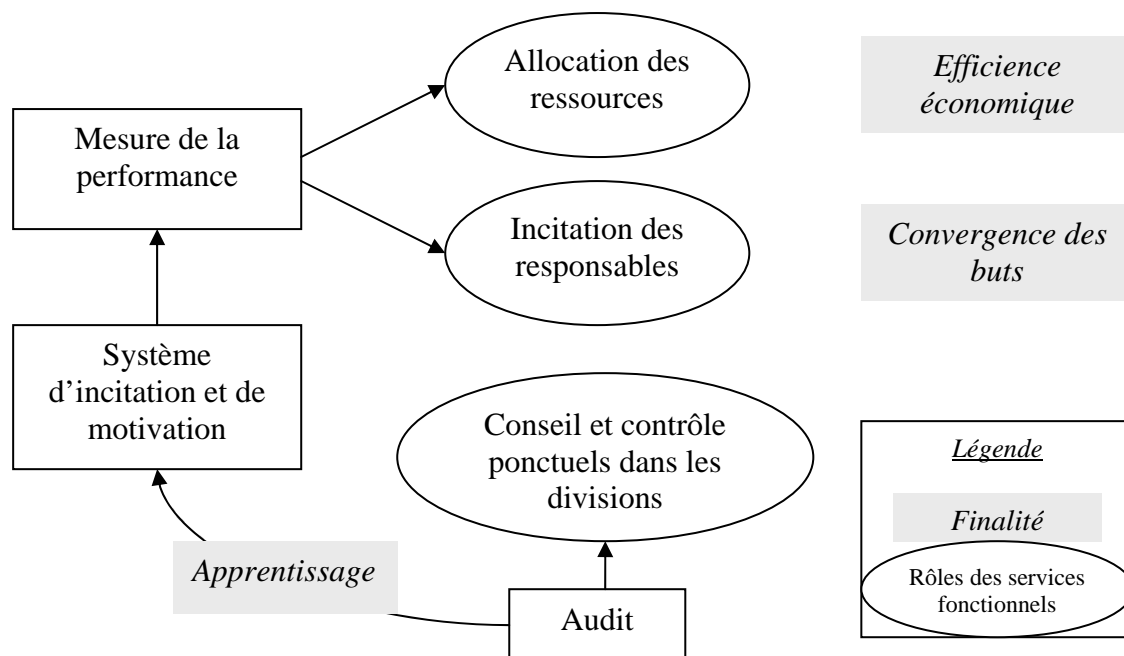


Figure 1-2. Rôles et finalités des systèmes de contrôle de l'organisation multidivisionnelle d'après Williamson (1975)

Johnson et Kaplan (1987) attribuent volontiers tous les objectifs des services fonctionnels à la fonction contrôle de gestion, qui, au sein de la firme divisionnelle, doit réaliser certaines tâches mieux que le marché :

Fournir des incitations fortes aux managers pour atteindre des buts générant du profit ; augmenter le pouvoir de ces incitations en réalisant des audits réguliers permettant de lier de façon pertinente la performance aux « vraies » causes de celle-ci ; et de développer des procédures de suivi et de mesure permettant d'allouer les ressources aux activités les plus profitables, d'une façon séquentielle et adaptative (Johnson et Kaplan, 1987, p. 99).

Un des postulats des théories économiques de l'organisation est qu'il existe des structures organisationnelles optimales, dictées par l'environnement, s'imposant aux organisations. La relation contractuelle, centrale et commune aux théories des coûts de transaction et aux théories de l'agence, ainsi que les postulats majeurs formulés à l'égard du comportement humain (opportunisme et rationalité limitée) conduisent à l'esquisse d'une forme organisée optimale : celle de l'entreprise divisionnalisée.

Chandler (1977), grâce à son analyse de quatre grandes entreprises américaines au tournant du vingtième siècle nous propose ainsi une lecture possible de l'émergence des services fonctionnels, cohérente en tout point avec les analyses d'Oliver Williamson : la structure divisionnalisée est l'invention organisationnelle qui a permis aux entreprises de faire face aux nouveaux défis posés par l'économie américaine des années 1920.

La description fournie par Sloan (1963) sur ses années au sein de General Motors est à ce titre très enrichissante. Il souligne combien, étant au cœur même de l'équilibre entre synergie et autonomie, la place et le rôle des services fonctionnels sont cruciaux au sein d'une structure divisionnelle. Le rôle de marginal-sécant qu'il attribue notamment aux contrôleurs de gestion apparaît comme un compromis fragile afin de concilier autonomie et synergie.

Dans cette structure, les services fonctionnels vont endosser un double rôle. D'une part, en réponse à l'asymétrie informationnelle inhérente au processus de délégation, susceptible de générer des comportements opportunistes lors de l'exécution des contrats, ces services fonctionnels ont un rôle de contrôle et de surveillance. D'autre part, les services fonctionnels ont un rôle de fournisseur d'information auprès des divisions, cherchant en permanence à améliorer leur prise de décision et à pallier les déficiences de la rationalité limitée.

1.3. UNE LECTURE SOCIOLOGIQUE DE L'APPARITION DES CONTROLEURS DE GESTION

Chandler (1977) fait largement référence à l'histoire de General Motors afin de construire son analyse. Néanmoins, comme toute démarche d'analyse, celle-ci ne peut se targuer d'une absence de sélectivité dans les faits qu'elle choisit de mettre en exergue ou d'utiliser dans son argumentation. Ainsi, Sloan, à plusieurs reprises, fait référence à des éléments de nature sociologique, que Chandler, volontairement ou non, a omis. A titre d'exemple, Sloan (Sloan, 1963) souligne les changements d'équipes organisés par Donaldson Brown, dès qu'il a obtenu le poste de trésorier chez du Pont :

Monsieur Raskob parti chez General Motors, Monsieur Brown a pris sa succession et a intégré des économistes et des statisticiens au sein de du Pont, pratique qui était totalement inhabituelle à cette époque (Sloan, 1963, p. 118).

Cette intervention de nouvelles professions et le recours à de nouvelles compétences, au niveau de du Pont, puis de General Motors, se sont généralisés, d'autant plus facilement qu'à un niveau institutionnel, la « bataille du chiffre » a été gagnée par un groupe jusqu'alors en dehors de l'organisation : les comptables. Abbott (1988) suggère ainsi que l'évolution des formes organisationnelles pourrait refléter cette compétition entre les professions.

1.3.1 La bataille du savoir en comptabilité de gestion (Abbott, 1988)

La sociologie des professions est un champ bien établi, et regroupe une production riche. Ses fondations ont été dressées essentiellement à partir des travaux de Durkheim, un des pères fondateurs de la sociologie au début du siècle dernier. Selon lui, l'industrialisation rapide de l'Europe de la fin du XIX^{ème} siècle avait mis en péril l'ordre social établi. Dans ses dernières oeuvres, il voyait l'éthique des professionnels comme la source d'un nouvel ordre moral. Jusqu'au milieu des années 1960, la sociologie des professions a largement été dominée par les recherches structuro-fonctionnalistes. L'idée majeure était de mettre en évidence la fonction des professions au niveau de la société en général, mais aussi d'étudier le cadre de la

relation professionnel-client. La majorité des recherches dans ce domaine sont restées largement théoriques.

Wilensky (1964) propose une extension et une critique des caractéristiques présentées dans la littérature. Il identifie une "séquence type" des différentes étapes du développement de huit professions - l'histoire naturelle du professionnalisme. Cette histoire prend la forme d'un processus en cinq étapes. Au départ, une activité émerge, puis des praticiens créent une école. La troisième étape voit l'émergence d'une association professionnelle qui commence à exercer des pressions afin d'obtenir une protection légale dont elle bénéficiera. Enfin, l'association adopte un code formel afin de guider ses opérations dans le futur. Wilensky insiste sur l'aspect historique de cette analyse et réfute l'idée communément répandue selon laquelle toutes les activités auraient tendance à devenir des professions. Une des pratiques négatives les plus fréquemment identifiées est celle du sectarisme. Cette attitude est aussi, simultanément un des facteurs clés d'une professionnalisation réussie. Introduite dans la littérature en sociologie par Max Weber, le sectarisme ou l'exclusion sociale est le processus par lequel un groupe social cherche à exclure les autres groupes de l'accès à une situation enviable. Une des techniques majeures de sectarisme est la mesure formelle de la compétence. Si une profession est capable de convaincre la société qu'il est nécessaire d'avoir certaines compétences afin de réaliser certaines tâches, elle peut alors restreindre le nombre de candidats au travail, et l'accès aux gratifications qui y sont associées.

Abbott (1988) propose une explication du processus de professionnalisation par l'intermédiaire de l'analyse de ce qu'il appelle « le système des professions ». En effet, les professions ne peuvent être étudiées qu'en tenant compte du fait qu'elles sont en interaction les unes avec les autres. Il explique sa position par l'argument suivant :

*Chaque profession est associée à un ensemble de tâches par les liens de la compétence, les forces et les faiblesses de ces liens étant établies dans les processus du véritable travail professionnel. **Puisque aucun de ces liens n'est absolu ni permanent, les professions constituent entre elles un système interactif, une écologie.** Les professions sont en compétition au sein de ce système et le succès d'une profession reflète autant les situations de ses concurrents et la structure du système que les propres efforts réalisés par cette profession [...]. **Les professions ne doivent pas être appréhendées indépendamment les unes des autres, mais elles ne peuvent pas non plus être regroupées au sein d'un tout homogène appelé « les professions ».** Elles existent dans un système (Abbott, 1988, p. 33).*

Une des études de cas qu'il réalise porte sur l'évolution des professions du chiffre. Il propose ainsi une histoire de la création de la profession des contrôleurs de gestion que nous pouvons résumer en trois étapes :

Le facteur déclenchant de la création de la profession est selon lui, sans conteste, l'avancée technologique relative à l'invention des machines à calculer.

*La date clé correspond à l'invention des premières machines à calculer, en particulier la machine de Hermann Hollerith. En 1890, les machines Hollerith ont compulsé **en six semaines les données du recensement américain.** Dix ans plutôt, il avait fallu à peu près **six ans** pour effectuer la même tâche (Abbott, 1988, p. 228).*

Et d'une certaine façon, l'offre crée la demande. La mise à disposition d'une information obtenue à moindre coût, et avec une grande facilité génère par elle-même un besoin d'analyse.

L'entreprise manufacturière de 1900 connaissait l'importance de l'évaluation des coûts, mais avait peu de moyens à disposition pour y parvenir [...]

L'impact de ces inventions a été 1) de créer de larges quantités de données adaptées au traitement (grâce aux caisses enregistreuses), 2) de pouvoir traiter ces données de centaines de façons différentes, et 3) de permettre une analyse rapide et pertinente.

Ces machines créèrent ainsi, quasiment, du jour au lendemain, le champ de la comptabilité de gestion. Aussi étrange que cela puisse paraître aujourd'hui, rares étaient les entreprises, qui, au début du vingtième siècle, étaient à même de savoir si leur activité était rentable, ou s'il y avait des pertes relatives au temps, ou même des rebuts. Les entreprises s'intéressaient à ces questions irrésolubles, et interrogeaient de temps à autres le contremaître. Mais les informations ainsi collectées étaient inutilisables à l'exception des entreprises qui pouvaient assumer un tel coût de collecte (Abbott, 1988, p. 228).

En outre, le besoin de validation des comptes des entreprises cotées sur le marché a permis de fédérer rapidement une première branche des professions rattachées à la comptabilité : celle des experts-comptables et des commissaires aux comptes. La création d'une association professionnelle officialise cette émergence.

En 1919 naissait la National Association of Cost Accountants.¹³ [...] Les premières décennies de ce siècle virent ainsi la naissance d'une profession bien organisée, la profession comptable, qui a brillamment développé et a monopolisé la fonction de validation des comptes des entreprises cotées sur le marché. Une large périphérie était en charge de l'attestation des comptes des entreprises familiales, des gouvernements et des organisations non lucratives.

Cette spécificité a permis de pratiquer rapidement une segmentation du marché et donc du groupe professionnel, en fonction du type d'entreprises traité et du type de tâche. Ce processus d'exclusion est une étape clé de la formation d'une profession de manière générale (Abbott, 1988, p. 228).

La comptabilité s'est scindée en deux, **séparant les tâches de tenue de livres du reste**. La comptabilité s'est ainsi différenciée considérablement en interne, les comptables de haut niveau étant **obsédés par l'obtention d'un monopole d'exercice de leur fonction** grâce à la création d'une loi les identifiant comme le corps des experts comptables à part entière.

La naissance de la profession de comptable a donc été marquée par une invention technique, un environnement socio-économique favorable et une première étape de segmentation des habilitations et des compétences. En France, cette profession a aussi réussi à s'organiser sous les labels d'expert-comptable et de commissaire aux comptes.

Dans les pays anglo-saxons, les contrôleurs de gestion ont, eux, réussi à s'organiser en professions réglementées. Ceci ne s'est pas fait sans luttes et Abbott (1988) considère même que « le domaine de **l'information interne des entreprises apparaît, dans l'histoire**

¹³ La National Association of Cost Accountants, regroupant des industriels, des membres de cabinets comptables ainsi que des universitaires, était créée en octobre 1919 (NACA, 1919). A titre de comparaison, son équivalent français, l'A.N.C.G. (association nationale des conseillers et contrôleurs de gestion, devenue ANDCG, association nationale des directeurs du contrôle de gestion, puis DFCG, association nationale des directeurs financiers et contrôleurs de gestion) a vu le jour en 1964.

américaine, comme étant de loin, le champ sur lequel le plus grand nombre de batailles entre professions a été mené. »

En effet, avant que les comptables n'arrivent, les ingénieurs, dont Taylor et Emerson faisaient partie, étaient naturellement impliqués dans les problématiques de coût industriel et de comptabilité de gestion. Il en résulte que « les recherches et les analyses portant sur les coûts se sont développées dans deux champs distincts, celui de la comptabilité, et dans les travaux réalisés par les ingénieurs » (Abbott, 1988, p. 230). Ce dernier auteur détaille l'histoire de la lutte qui oppose les deux professions.

Les comptables étaient des Britanniques immigrés récemment qui avaient souhaité profiter de la croissance américaine. Leur marché n'était pas complètement défini et leurs mécanismes d'exclusion pas complètement rodés. Mais les problèmes complexes de stratification interne avaient en quelque sorte été réglés grâce à la fusion entre la CPA Federation et l'American Association of Public Accounting en 1905, et dès 1910, les comptables ont tenté de se proposer comme la profession générale de gestion des affaires : « Ce n'est qu'une question de quelques années, selon nous, pour que la profession comptable soit reconnue comme en pleine possession de ce domaine » (1988, p. 230).

Les ingénieurs, et en particulier les ingénieurs en mécanique, constituaient un groupe plus ancien. L'American Society of Mechanical Engineers (ASME) remontait à 1880 et l'enseignement dans ce domaine s'était diffusé pendant la guerre civile. Nés de la division verticale, les ingénieurs en mécanique travaillaient encore dans les ateliers avec les mécaniciens, et beaucoup d'entre eux s'étaient formés à la culture de l'atelier (shop culture) [...]. Mais l'expansion économique avait augmenté la demande, menant peu à peu au remplacement de l'apprentissage par une formation plus théorique, et un déplacement vers un savoir plus formel et plus abstrait (school culture), couplé à une plus grande rationalisation de la division du travail au sein de l'atelier. Comme dans de nombreuses professions, c'est la vieille élite professionnelle –les membres de l'ASME– qui ont poussé plus haut les leviers de la professionnalisation et de la rationalisation, tout en chantant les louanges de la culture de l'atelier à laquelle ils avaient été formés. Les ingénieurs n'étaient pas perçus comme des spécialistes techniques séparés des responsables. Bien au contraire, on attendait des ingénieurs qu'ils supervisent les ateliers et les opérations complexes, ainsi qu'ils conçoivent et qu'ils développent de nouvelles machines (1988, p. 230).

Aux niveaux traditionnels de supervision, l'ascension rapide des ingénieurs venant des ateliers s'est vue stoppée nette par la pénétration des comptables dans les services d'audit. Le contremaître a perdu beaucoup de son pouvoir dans la bataille. Ses anciennes mesures de coût ont été totalement démodées par les systèmes Hollerith des comptables ; la flexibilité dont il bénéficiait a disparu dans les processus centralisés de contrôle mis en place par les ingénieurs (1988, p. 231).

Peu étonnant dès lors, que l'organisation scientifique du travail, et sa pénombre l'organisation systématique, soient le fait d'ingénieurs en mécanique. Alors que le cœur de l'ancien système était d'augmenter le salaire à la pièce en fonction des résultats, l'organisation scientifique nécessitait une rationalisation bien plus grande, incluant des études de temps et de mouvements, et la représentation des flux de production. Plus particulièrement, l'organisation scientifique du travail nécessitait – ce que ses apôtres ont promis de délivrer– une connaissance complète des coûts actuels et potentiels de production, ainsi que la productivité actuelle et future des salariés (1988, p. 231).

Les comptables traitaient parallèlement ce problème en prenant la question dans le sens inverse. Comment, par exemple, une entreprise calculait-elle la rentabilité de ses

différentes sources de financement ? Ou comment calculait-elle le montant des salaires ? Quel était le prix juste des biens qu'elle proposait ? Comme les investisseurs, les salariés et les gouvernements de plus en plus interventionnistes posaient ces questions, la théorie de la comptabilité de gestion a tenté de trouver des réponses en scindant l'entreprise en différents domaines de production auxquels pouvaient être rattachés une direction, une force de travail et du matériel (1988, p. 231).

La bataille entre les ingénieurs et les comptables portait sur les moyens de déterminer des standards de résultats et de salaires raisonnables. Les ingénieurs arguaient que la connaissance relative aux processus réels de production était plus pertinente que la connaissance relative à l'allocation des coûts à cet égard [...] Selon les comptables, il s'agissait de connaître l'information relative au coût qu'il était possible d'obtenir. Selon les ingénieurs, il suffisait s'en tenir à l'information nécessaire sur les coûts (1988, p. 231).

L'information relative au coût du travail aurait pu apparaître comme une information triviale, nécessitant peu de connaissances et de jugement pour être analysée, semblant donc peu à même de devenir l'apanage de professionnels. En réalité, la tâche centrale des professionnels de la comptabilité de gestion fut l'identification de standards, d'estimation de ce qu'une production « devait » coûter. Les variations réelles de la production purent alors être analysées, produisant ainsi des écarts par rapport aux standards. La fixation de standards nécessitait de résoudre le « problème du fardeau »¹⁴ d'allocation des coûts du siège, de lisser les aléas de production constatés dans les ateliers, et de calculer les effets de la variation des facteurs de production (1988, p. 232).

[...] Ces tâches furent peu à peu résolues en ayant recours à des postulats et conventions professionnelles complexes. C'est l'analyse des écarts au sein de l'atelier qui fut de loin le domaine le plus contesté par les ingénieurs. Ces conventions permirent aux comptables de gestion d'acquiescer le statut de vrais professionnels.

Tant que la comptabilité de gestion s'en tint à comptabiliser le réalisé, ce n'était rien de plus que du traitement de données. L'invention des coûts standard et l'utilisation de ces coûts pour la prise de décision établirent de façon durable le large pré carré des comptables de gestion (1988, p. 232).

La comptabilité avait gagné la bataille des labels puisque ce domaine s'est appelé comptabilité analytique puis de gestion (factory and cost accounting), mais avait perdu la guerre des idées. En effet, si l'on procède à l'inventaire des articles sur la comptabilité analytique et la comptabilité de gestion listés dans l'édition de 1923 de l'Accounting Index, qui prend en compte des articles remontant jusqu'en 1880, trente trois auteurs avaient au moins deux articles chacun à leur actif. Dix d'entre eux étaient des comptables, dix étaient des ingénieurs, et quatre avaient un autre emploi (les autres n'étant pas identifiables). Parmi les auteurs américains, les ingénieurs avaient un avantage distinctif. Alors que les articles précédents étaient parus dans des revues comptables, la revue la plus impliquée était anglaise, The Accountant, et les articles particulièrement théoriques. Les revues comptables américaines ont joué leur plus grand rôle en comptabilité de gestion dans les années 1905-1909, avec 20% des articles en comptabilité de gestion. Mais les revues de gestion, de commerce, et les journaux dédiés à la nouvelle gestion (System) en comptaient 22% pour chaque période. Alors que les revues générales sur les affaires ont perdu par la suite du poids, les revues dédiées au commerce et à la gestion se sont régulièrement développées, alors que les revues comptables se sont effondrées. Les idées pionnières dans ce domaine viennent donc des « gestionnaires systématiques » qu'étaient devenus les ingénieurs (1988, p. 232).

Néanmoins, les comptables sont parvenus à monopoliser l'enseignement de la comptabilité de gestion générale, les trois-quarts des cours universitaires dans ce

¹⁴ « burden problem »

domaine étant dispensé par des départements de commerce ou de comptabilité. **A long terme, ils furent à même de contrôler le domaine de compétence, puisqu'ils se reproduisaient entre eux.** (Cette victoire illustre l'importance nouvelle de l'université en tant que lieu de compétition interprofessionnelle). Les apôtres de l'organisation scientifique du travail n'étaient qu'un groupe dissident de l'élite des ingénieurs alliés à un groupe interprofessionnel vague cherchant à professionnaliser la gestion et l'administration industrielle. **Bien que ce groupe perçoive l'ingénieur comme une figure centrale de la gestion, ils ne se voyaient pas remodeler entièrement la formation des ingénieurs pour la centrer sur le management.** Par conséquent, tant que les ingénieurs ont apporté des idées créatives en gestion, ils sont restés une force centrale, gardant leur position d'experts en efficacité, en utilisant les données collectées en fait par les comptables de gestion. Ainsi, parmi les membres de l'ASME en 1930, 19% étaient en charge d'activités techniques, et 17% en charge du management. Mais derrière cet apparent leadership, les comptables ont peu à peu gagné du terrain. **Ils ont labellisé, formé et pris le contrôle de la comptabilité de gestion.** De façon ironique, puisque la comptabilité de gestion était située au sein des entreprises, elle a rapidement perdu ses liens avec l'expertise comptable et est devenue largement indépendante (1988, p. 232).

[...] Alors que la guerre entre ingénieurs et comptables faisait rage, la demande en comptabilité de gestion connut un sursaut sans précédent pendant la première guerre mondiale. Cette demande a particulièrement augmenté au Royaume-Uni [...]. Une position privilégiée sur le marché, le snobisme professionnel, et des pratiques conservatrices dans les affaires avaient jusqu'alors préservé l'industrie britannique des questions de comptabilité de gestion. Mais la guerre nécessitait des ajustements complexes en termes de prix afin d'éviter des prises de bénéfices illégitimes, et des manipulations du marché. Les Britanniques firent venir S.H. Lever pour les aider dans cet effort. Au lendemain de la guerre, les comptables de gestion constituèrent immédiatement un institut afin de porter la bonne parole à l'ensemble de l'industrie britannique. La première guerre mondiale offrit ainsi une nouvelle légitimité à la comptabilité de gestion, en rattachant à ce qui était de la simple efficacité industrielle, la noble valeur du patriotisme (1988, p. 232).

Encadré 1-1. Histoire de la profession comptable aux Etats-Unis (Abbott, 1988, p. 230-232)

L'analyse historique proposée par Abbott (1988) inscrit l'émergence de la fonction contrôle telle que décrite par Chandler (1977 ; 1979) dans une perspective plus large de luttes entre professions. Les comptables, parvenant à s'arroger le champ disciplinaire de la comptabilité des coûts, vont être à même de proposer à la fois une lecture différente des problèmes, mais également de nouvelles solutions. Fligstein (1985 ; 1990) propose une perspective néo-institutionnelle de la diffusion de la forme multidivisionnelle aux Etats-Unis, qui partage les principaux fondements de l'analyse d'Abbott.

1.3.2 Une histoire alternative de la diffusion de la forme multidivisionnelle (Fligstein, 1985 ; 1990)

Les travaux de Fligstein (1985 ; 1990) s'inscrivent dans une perspective néo-institutionnelle. Ils rejettent les hypothèses de rationalité et d'efficacité comme explication majeure de l'évolution et du fonctionnement des structures organisationnelles. Les théories néo-institutionnelles sociologiques perçoivent l'émergence et la prise de pouvoir de certains services fonctionnels comme un moyen pour les organisations d'apparaître comme légitimes aux yeux de l'environnement. Les fonctions financières, en particulier dans les pays anglo-

saxons dans lesquels elles sont organisées en profession réglementée, participent activement à la diffusion des mythes de rationalité, de scientificité, et d'objectivité vis-à-vis des institutions sociales.

D'une manière générale, le néo-institutionnalisme conçoit les organisations comme compréhensibles seulement s'il est tenu compte du fait qu'elles sont, d'une part, connectées entre elles, et d'autre part, construites par leur environnement. Cet environnement exerce ainsi des pressions qui influencent leurs structures et auxquelles elles cherchent à s'adapter (Rojot, 2003, p. 403). Les travaux néo-institutionnalistes d'inspiration sociologique reposent sur l'idée de l'ordre social comme construction humaine, fruit d'une interaction symbolique. Ils privilégient les éléments cognitifs et normatifs en tant que composantes fondamentales des institutions, de préférence aux éléments matérialistes que mettent en avant certains travaux économiques (Scott, 2001). Les organisations sont considérées comme structurées par leur environnements et reflétant une réalité construite socialement. Elles deviennent isomorphes à leur environnement et incorporent des éléments qui sont légitimés à l'extérieur plutôt que justifiés par des considérations d'efficacité ou des logiques internes (Desreumaux, 1998, p. 100).

Les travaux de Meyer et Rowan (1977) sont considérés comme fondateurs dans la formulation du courant néo-institutionnel. Leur thèse met en exergue le contexte fortement institutionnalisé dans lequel émergent les structures organisationnelles formelles.

*Les professions, les politiques et les programmes sont créés concomitamment avec les produits et les services qu'elles sont censées produire de façon rationnelle. C'est-à-dire que les **organisations sont amenées à incorporer des pratiques et des procédures définies par les concepts -rationalisés et institutionnalisés dans la société- du travail organisé** (Meyer et Rowan, 1977, p. 340).*

En d'autres termes, de nombreuses structures formelles émergent comme des reflets des règles institutionnelles rationalisées. L'élaboration de telles règles dans les états et les entreprises modernes est due, en partie, à l'augmentation de la taille et de la complexité des structures organisationnelles formelles. Les règles institutionnelles fonctionnent comme des mythes que les organisations intègrent, gagnant ainsi en légitimité, ressources, stabilité et donc en chances de survie. Meyer et Rowan (1977, p. 341) suggèrent que les structures formelles de nombreuses organisations dans la société post-industrielle reflètent fortement les mythes de leurs environnements institutionnels au lieu de répondre aux demandes de leur activité. L'émergence et le rôle des services fonctionnels, en particulier des professions réglementées peuvent être analysés dans cette perspective comme des réponses aux mythes « rationnels ».

Ainsi :

De nombreuses professions rationalisées ont émergé. Ce sont des activités contrôlées non seulement par l'inspection directe du travail mais également par des normes sociales d'habilitation, de certification et de formation. Ces activités sont rationalisées afin d'être appréhendées comme contrôlant des techniques impersonnelles, plutôt que des mystères moraux. Plus tard, ces activités sont hautement institutionnalisées : la

délégation des activités aux personnes habilitées est socialement attendue et souvent une obligation légale, qu'elle soit efficiente, ou qu'elle ne le soit pas (Meyer et Rowan, 1977, p. 344).

Cette perspective offre une lecture proche complémentaire à la description fournie par Abbott (1988). Le champ de la comptabilité de gestion, à la fois revendiqué par les comptables et les ingénieurs est finalement revenu aux mains des comptables, car ceux-ci sont parvenus à se rendre socialement plus légitimes en s'organisant plus rapidement en profession réglementée. Cette professionnalisation est l'élément clé de la légitimité du groupe des comptables de gestion. En effet, elle assure à la fois la légitimité des comptables de gestion en interne, vis-à-vis des membres de l'organisation, et la légitimité de l'organisation vis-à-vis des institutions sociales externes en ce qu'elle est l'incarnation du mythe du contrôle rationnel et objectif, exercé par des professionnels, utilisant des techniques impersonnelles, et habilités par des normes sociales extérieures à l'organisation. Dès lors, l'émergence des services fonctionnels, et en particulier de la fonction financière au sein des organisations ne répond pas à une exigence en terme d'efficacité économique, mais uniquement en terme de légitimité. Le poids que ces derniers ont été amenés à prendre s'explique par la diffusion du mythe de la rationalité que les conceptions et les outils qu'ils ont développés ont contribué à favoriser.

Fligstein (1990) s'intéresse à la transformation du contrôle des entreprises et notamment à l'émergence et à la diffusion de la forme multidivisionnelle aux Etats-Unis. Comme Chandler, le rôle de la forme multidivisionnelle est selon lui, essentiel dans les grandes entreprises modernes (Fligstein, 1990, p. 275). En revanche, il sollicite un faisceau explicatif radicalement différent de celui de Chandler. Selon lui, ce n'est pas le marché qui sélectionne les organisations efficaces, mais les institutions sociales incarnant les intérêts des groupes les plus puissants, qui vont être à l'origine de la création des marchés.

*A première vue, la théorie de l'efficacité par le marché apparaît similaire à la mienne. Mais, elle s'en distingue sur de nombreux points. Le problème clé de ces approches est de **postuler que les processus du marché sont indépendants des processus sociaux et donc, que ces processus sociaux ne requièrent donc aucune explication. Ils n'impliquent pas la mise en place d'institutions sociales qui reflètent les intérêts de groupes influents. A la place, les théories de l'efficacité par le marché postulent que le mécanisme des prix encourage constamment l'émergence de formes de plus en plus efficaces d'organisation. [...] Dans ma perspective, une fois que des intérêts puissants ont légitimé des institutions capitalistiques aux Etats-Unis, ils ont construit des marchés afin d'aider les gains privés. L'efficacité sociologique en a résulté en raison des interactions entre les entreprises, les champs organisationnels et l'Etat (Fligstein, 1990, p. 299).***

Selon Fligstein (1990), il est donc nécessaire, en premier lieu, de s'interroger sur les conditions qui permettent à un groupe social de façonner les organisations, puis de transformer la conception et le fonctionnement des marchés afin de créer l'efficacité.

Ainsi, il décrit les conditions qui ont rendu la conception financière du contrôle possible.

*La diversification de l'industrie américaine était déjà bien commencée dès la fin de la seconde guerre mondiale. Les acteurs des entreprises ont alors réalisé que pour être profitable et croître, **il leur était nécessaire d'augmenter leur ventes. Le désir des***

managers de répartir les risques entre différentes lignes de produits, de s'introduire dans des industries en croissance, et d'abandonner les activités stagnantes était déjà fermement établi. En effet, les plus grandes entreprises comptaient sur de nouvelles lignes de produits pour relayer la croissance. **Ainsi, la diversification était déjà une tactique des managers dans les plus grandes entreprises.**

La deuxième condition pour une nouvelle conception du contrôle était **une structure organisationnelle qui permettrait à une entreprise multiproduits d'être contrôlée par une direction centrale. La forme multidivisionnelle** initialement utilisée par General Motors et DuPont est devenue **un modèle pour la réorganisation des autres grandes entreprises.** A partir du moment où les managers ont décidé de s'aventurer dans des industries dans lesquelles ils avaient peu d'expertise en matière de production, comme de marketing, **l'unique façon pour eux d'évaluer les produits était la performance financière. Les contrôles financiers qui sous-tendent la forme multidivisionnelle ont permis aux managers qui détenaient les compétences pour les mettre en œuvre de prendre le contrôle de l'organisation et de ses buts.**

La stratégie de croissance externe nécessitait des liquidités disponibles ou la capacité d'emprunter d'importants montants. Les périodes fastes laissèrent les entreprises opulentes. Mais lorsque les firmes étaient en manque de financements, les techniques financières innovantes, comme le LBO ont été développées par afin d'emprunter pour acquérir de nouvelles entreprises. Bien sûr, pour saisir ces opportunités, il était nécessaire d'avoir du personnel compétent.

La dernière condition de l'émergence d'une conception financière du contrôle était **la politique antitrust menée par le gouvernement fédéral.** La mise en œuvre du Celler-Kefauver Act a largement influencé le type de fusions dans la période après-guerre. Cette loi a découragé **les firmes de poursuivre des fusions au sein d'une même industrie.** Dès les années soixante, **les fusions diversifiées étaient totalement acceptées** alors que les fusions menant à une intégration verticale ou horizontale étaient perçues comme problématiques (Fligstein, 1990, p. 227).

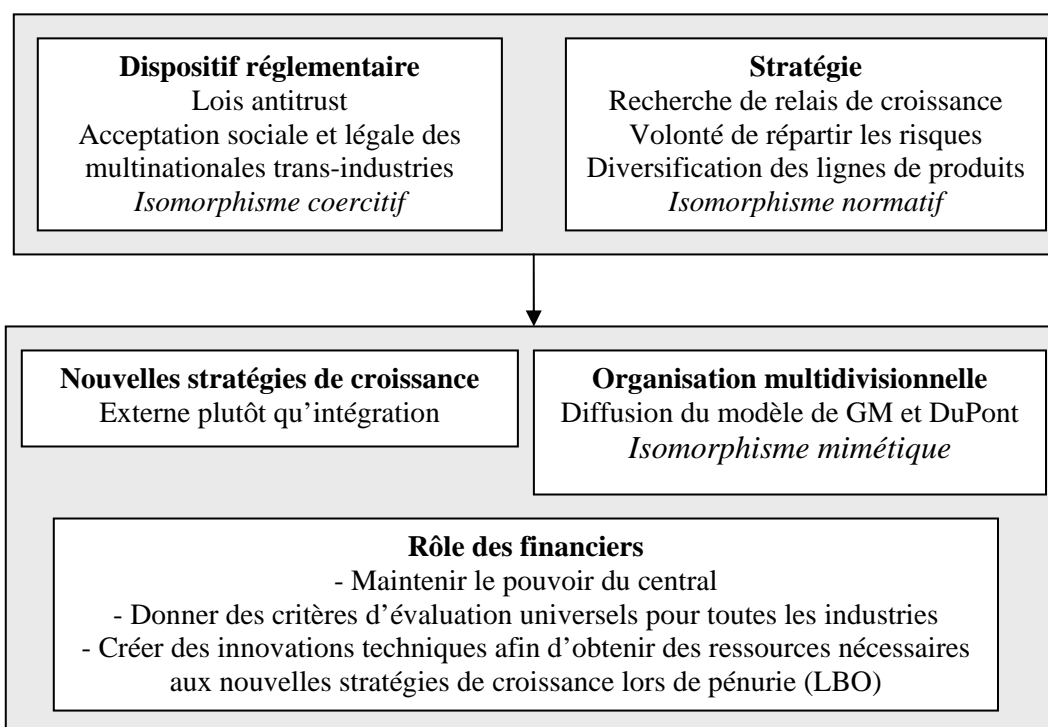


Figure 1-3. Les conditions de la prise de pouvoir des financiers aux Etats-Unis (Fligstein, 1990, p. 227)

Que ce soit par isomorphisme mimétique, normatif ou coercitif, ou pour refléter des normes institutionnalisées, l'émergence et le rôle des services fonctionnels apparaissent comme des réponses au besoin de légitimité de l'organisation vis-à-vis de son environnement institutionnel. Fligstein (1990) propose une illustration de ces phénomènes dans l'analyse qu'il produit de l'apparition et de la diffusion de la forme multidivisionnelle. Une vision alternative de l'histoire est ainsi produite, vision dans laquelle la place centrale que les services fonctionnels, et en particulier la fonction financière, sont amenés à prendre ne s'explique pas par des raisons « rationnelles » et « universelles », comme le prétendent Chandler et Williamson, mais par une double quête de légitimité. En interne, l'apparente objectivité et scientificité du discours des experts fonctionnels s'impose, et la professionnalisation de certaines fonctions conforte la légitimité vis-à-vis de l'environnement.

Conclusion de la section 1

Les travaux de Taylor sont fondamentaux quant à notre analyse et ce, à plusieurs titres. D'une part, Taylor formalise et consacre ce qu'il nomme le département d'organisation, véritable service fonctionnel. D'autre part, les méthodes de mesure et de contrôle qu'il met au point peuvent être considérées comme des outils classiques du contrôle de gestion encore de nos jours. Il est ainsi à l'origine d'un nouveau contrôle de la productivité grâce aux normes techniques et d'une nouvelle forme de contrôle par la hiérarchie, en créant des emplois fonctionnels aux côtés des emplois opérationnels (Burlaud, 2000, p. 521). Toutefois, la fonction contrôle de gestion, telle que nous la connaissons dans nos organisations, n'apparaît pas immédiatement et différentes lectures historiques analysent son émergence. Ces lectures historiques, bien que relatives au contexte anglo-saxon, en particulier américain, mettent au jour des logiques différentes de compréhension du rôle et de la place de la fonction contrôle de gestion au sein des organisations. Les visions fonctionnalistes et économistes de Taylor et de Chandler-Williamson, passent sous silence les difficultés rencontrées par les services fonctionnels et en particulier la fonction contrôle de gestion pour se faire accepter au sein de l'organisation. Les approches sociologiques, comme celle d'Abbott et de Fligstein, placent les enjeux de pouvoir au cœur de la dynamique de l'émergence des services fonctionnels et de la fonction contrôle de gestion. Elles montrent que la logique d'efficacité, à elle seule, ne permet pas d'expliquer l'émergence de la fonction contrôle de gestion.

L'ensemble des rôles assignés aux services fonctionnels à la fonction contrôle de gestion par les perspectives fonctionnaliste et néo-institutionnelle peut être synthétisé comme suit :

Courants	Finalités	Rôles de la fonction contrôle de gestion et des services fonctionnels
	Lectures organisationnelles Maximiser l'efficacité de l'organisation	- Organiser le travail de l'atelier (Taylor, 1911) - Assurer la légitimité rationnelle légale (Weber, 1922)
Fonctionnaliste	Lectures économiques Minimiser les coûts de transaction	- Incarner et créer des systèmes internes de contrôle visant à limiter l'opportunisme des agents en assurant une fonction de surveillance, et en limitant l'asymétrie d'information au sein de l'organisation (Williamson, 1981); (Chandler, 1977) - Centraliser certaines fonctions spécialisées, de façon à diminuer les coûts de fonctionnement, notamment en diminuant les coûts de gestion de l'information, en alliant décentralisation et concentration.
Néo-Institutionnel	Mimétisme : être isomorphe par rapport à l'environnement	- Assurer la légitimité de l'organisation vis-à-vis de son environnement en s'organisant de façon similaire ((DiMaggio et Powell, 1983) ; (Meyer et Rowan, 1977)

Tableau 1-4. Rôles et finalités des services fonctionnels

Toutefois, même si son - ou ses - histoires sont spécifiques, la fonction contrôle de gestion partage une problématique centrale avec le reste des services fonctionnels : celle de leur place au sein de l'organisation. En effet, le département d'organisation tel qu'il a été conçu par Taylor, a été rapidement adapté dans les organisations, notamment en raison du débat concernant l'unicité du commandement. Véritable pomme de discorde entre les partisans de Taylor et ceux de Fayol, les organisations ont eu tendance à pencher, dans les pratiques organisationnelles, en faveur des seconds : le commandement ne peut être bicéphale. Dès lors, la place des services fonctionnels devient cruciale. La seconde section présente les différentes facettes de cette problématique complexe.

Section 2 LA PLACE DES SERVICES FONCTIONNELS ET DE LA FONCTION CONTROLE DANS L'ORGANISATION

Comme le souligne Pouget (1998), Taylor accorde une grande importance à l'unicité de son département d'organisation et opte délibérément pour un service fonctionnel unique, regroupant **tout le travail intellectuel exclu de l'atelier**.

L'organisation de ce département, dans lequel doit être concentré tout le travail intellectuel exclu de l'atelier, est fondamentale¹⁵, car c'est lui qui assure institutionnellement l'unité de conception entre l'organisation du travail et la gestion du personnel (Pouget, 1998, p. 107).

Or, les conflits liés notamment à la responsabilité jointe, mis en évidence par Fayol dès 1916, ont conduit à repenser les services fonctionnels. Cette seconde section montre comment les résistances et les difficultés pratiques de mise en œuvre stricte des principes tayloriens ont amené théoriciens et praticiens à rechercher une place¹⁶ « juste » aux services fonctionnels et à la fonction contrôle de gestion en particulier.

Au-delà des débats sémantiques, l'analyse de la littérature nous permet de faire émerger trois questions essentielles pour comprendre la place des services fonctionnels au sein de l'organisation :

- quelle est leur utilité ? – incarné par la notion de centralité,
- s'ils sont utiles, à qui le sont-ils ? – notion de client
- quel est leur degré d'influence sur les décisions ? – notion d'autorité

Centralité, client, et autorité sont donc les trois notions que nous allons présenter dans cette section. Il s'agit de concepts connexes, se faisant écho l'un à l'autre. Les isoler peut paraître artificiel, mais, dans un premier temps, cela nous permettra de découper analytiquement la problématique de la place des services fonctionnels afin d'en simplifier la compréhension.

Dans un premier paragraphe (2.1), nous nous attacherons donc à présenter ces concepts, puis, dans le second (2.2), nous les illustrerons dans le cas de la fonction contrôle de gestion.

¹⁵ Pouget note ainsi que la séparation du service de préparation du travail et de la gestion du personnel est à la source des dysfonctionnements majeurs du taylorisme : « La conception de Taylor rassemblant au sein d'un même département ces deux volets de la gestion des organisations était fondée sur une vision théorique forte : l'imbrication maintes fois soulignée entre sa conception de l'organisation du travail et celle de la gestion du personnel est trop étroite pour ne pas imposer aux services qui vont les mettre en œuvre une profonde unité organique. L'unité du « planning department » était une conséquence logique de la doctrine taylorienne ; la différenciation entre services de préparation du travail et service de gestion du personnel constitue par rapport au taylorisme une rupture théorique importante, source de nombreux dysfonctionnements » (Pouget, 1998, p. 103).

¹⁶ Le terme « place » recouvre deux dimensions : « La place est à la fois un lieu, une portion d'espace, mais également une position, un rang dans une hiérarchie » (Le Nouveau Petit Robert, Ed. 2002).

2.1. CENTRALITE, CLIENT ET AUTORITE DES SERVICES FONCTIONNELS

La problématique du rôle et de la place des services fonctionnels doit être resituée dans le contexte des glissements de sens qui ont eu lieu lors de l'adaptation du concept taylorien au principe d'unité de commandement dans les organisations.

Woodward (1965) souligne en effet que le terme fonctionnel a rapidement été dévoyé et assimilé à un savoir-faire, une compétence spécialisée¹⁷. Or, selon elle, la question pertinente relève davantage de la responsabilité que de la compétence. Elle a donc veillé à redéfinir les notions de **fonction périphérique**¹⁸ et de **fonction centrale**¹⁹ afin de limiter les amalgames.

Koontz et O'Donnell (1974) pour leur part, dénoncent la confusion entre département fonctionnel et département de service. Koontz et O'Donnell (1974) et Etzioni (1964) centrent leur raisonnement sur une **logique d'autorité**. L'autorité régnant au sein des départements de service étant nécessairement de nature hiérarchique, il apparaît inadapté de qualifier un département de « fonctionnel ». L'adjectif « fonctionnel » ou « hiérarchique » n'est propre à qualifier qu'une nature de relations et non un département.

*Dans une certaine mesure, la tendance à considérer hiérarchie et état-major comme des départements provient du fait que l'on confond, **département de services d'une part, et état-major, d'autre part**. Les départements de services représentent un regroupement d'activités visant à permettre un meilleur contrôle ou à réaliser des économies. Ainsi, les achats, la comptabilité ou certaines activités reliées au personnel peuvent être séparées d'autres départements et groupés en départements de services. En tant que départements de services, ils facilitent les opérations principales de ventes ou de production. Comme les départements de services se composent de spécialistes, leurs conseils sont habituellement sollicités par les gestionnaires de la compagnie et, dans ces cas-là, ils se retrouveront en relation fonctionnelle par rapport au reste de l'entreprise. A l'intérieur de ces départements, cependant, l'autorité hiérarchique est aussi réelle que celle qui existe dans un département de production ou de ventes. **En d'autres mots, il n'est pas logique, même si on le fait souvent dans la pratique, de qualifier un département de services de département fonctionnel** (Koontz et O'Donnell, 1974, p. 250).*

Deux types de discours entrent en concurrence : celui de la centralité et celui de l'autorité.

¹⁷ Les chercheurs ont néanmoins montré que le libellé « organisation fonctionnelle » était généralement utilisé non pas comme référence aux formes spécifiques d'organisation décrites par Taylor, mais plutôt comme **référence au genre de structure qui émerge lorsque tout le travail réalisé dans une entreprise est regroupé en départements ou divisions**, la clé de regroupement étant les compétences ou les savoir-faire spécifiques (Woodward, 1965, p. 99).

¹⁸ Trad. « element functions »

¹⁹ Trad. « task functions »

Principes	Services fonctionnels	A distinguer de
Centralité	Fonctions périphériques Spécialistes en charge d'activités ne mettant pas en péril l'organisation si elles ne fonctionnaient pas pendant un temps donné	Fonction centrale ou critique (production)
Autorité	Autorité fonctionnelle Spécialistes ne pouvant fournir que des avis. Rares et exceptionnelles délégations d'autorité	Ligne hiérarchique

Tableau 1-5. Notions de centralité et d'autorité dans les services fonctionnels

En outre, une troisième question émerge : celle du **client** du service fonctionnel. Le service fonctionnel oriente-t-il son activité pour satisfaire la direction générale ou l'unité à laquelle il est rattaché ?

2.1.1 Centralité des services fonctionnels

Dans un premier temps, nous allons nous intéresser à la question de la centralité du service. Les clarifications apportées par Woodward (1965), reprises et développées par Porter (1980), ont mené certains chercheurs à s'interroger sur l'absorption et l'externalisation de certains services fonctionnels.

a. Fonctions centrales et périphériques

Une première tentative de clarification du concept de service fonctionnel a pour objet de redéfinir la place relative des différentes fonctions au sein de l'organisation. Les questions sous-jacentes peuvent être formulées en termes de centralité et évoluent parfois vers des questions de stratégie. Un phénomène similaire peut être observé avec la question du rattachement de la fonction contrôle et de la dimension périphérique du processus de contrôle, nécessairement liées, mais en marge de l'activité opérationnelle.

Woodward (1965) propose une clarification sémantique et conceptuelle en distinguant les fonctions qualifiées de centrales de celles qualifiées de périphériques. Les fonctions dites périphériques sont des parts intrinsèques du processus de gestion et sont dépourvues de buts propres.

Elle souligne que le terme « fonction » revêt plusieurs acceptions. L'utilisation indifférenciée de ce terme tend à omettre que la structure organisationnelle peut se différencier entre deux fonctions radicalement différentes. Elle explique également les confusions observées par le fait que les choix organisationnels ont été réalisés par des personnes dont l'expérience personnelle est souvent celle de la production standardisée. Dans ce type d'industrie, la production apparaît comme la seule fonction critique autour de laquelle l'organisation est construite. En réalité, dans les différentes étapes de développement de l'entreprise, la fonction production peut être dépendante soit de la recherche et développement, soit du marketing.

*Il semble que la confusion soit également liée à la **difficulté d'interpréter les principes classiques de la gestion**. Le principe de spécialisation préconisé par Urwick, selon lequel les tâches et les responsabilités doivent être regroupées afin d'assurer une efficacité et une performance économique du travail à réaliser, a souvent été mal compris. Beaucoup*

de ceux qui se sont référés à ce principe ont dit qu'ils l'avaient interprété en terme d'utilisation efficiente des personnels spécialisés ; ils ont ainsi regroupé dans les structures organisationnelles, les activités et les responsabilités nécessitant les mêmes types de compétences (Woodward, 1965, p. 112).

Woodward (1965) distingue ainsi **les fonctions centrales**, parmi lesquelles les activités fondamentales telles que financer l'entreprise, développer les produits, les produire et les vendre, des **fonctions périphériques** qui regroupent le personnel, la planification, le contrôle, la maintenance, qui sont des parts intrinsèques du processus de gestion. Ces deux types de fonction diffèrent en plusieurs points. Les **fonctions centrales** (*task functions*) sont orientées vers l'atteinte de buts définissables et spécifiques. Afin de s'assurer de l'atteinte effective des objectifs globaux, ces résultats doivent être coordonnés. Cette coordination n'est pas à assimiler à un suivi opérationnel quotidien, toutefois, dans certains types d'industries, les fonctions opérationnelles, dans certaines limites, peuvent être réalisées indépendamment les unes des autres et sont fréquemment éloignées dans le temps et l'espace. Les **fonctions périphériques** (*element functions*) sont rarement orientées vers l'atteinte de buts définissables et spécifiques. Il est très délicat de les séparer dans le temps et l'espace et représentent toujours une part intrinsèque du processus de management. Par exemple, la fonction personnel, dans certaines organisations telles que les agences d'intérim peut être une fonction centrale. En revanche, dans le domaine de l'industrie, les entreprises ne sont pas créées avec comme unique objectif d'embaucher et de gérer du personnel et la fonction personnel ne peut pas être conçue indépendamment des autres activités. De plus, une dimension de gestion du personnel est incluse dans toutes les fonctions opérationnelles, même si elle n'est pas différenciée comme une spécialité. Il serait en effet inconcevable de concevoir, de produire, de vendre ou de réunir les fonds nécessaires à l'activité sans embaucher et gérer du personnel. Un autre exemple de fonction périphérique est le contrôle de la production (*production control*) qui consiste en une mesure de l'écart entre l'objectif et le réalisé en termes de qualité et de coûts. La qualité (*inspection*) est également une fonction périphérique, dont l'objectif est de maintenir les standards de qualité.

Woodward (1965) estime que la **fonction finance, au sens large**, est composée d'éléments distincts qu'il serait utile de différencier au sein de l'organisation. Elle illustre sa dichotomie centralité/périphérie avec le cas du département financier. Selon elle, il existe en réalité deux fonctions assez distinctes dans la fonction financière, toutes deux essentielles au bon fonctionnement de l'activité : l'une est une fonction centrale, l'autre est une fonction périphérique.

Lever des fonds pour lancer ou développer l'activité, la comptabilité et la détermination de la politique financière sont des fonctions centrales. Le contrôle de gestion est une fonction périphérique, c'est une partie de la gestion de la production dont l'objectif est la prédiction et le contrôle. La dimension prédictive de la fonction est la détermination des coûts standard idéaux, et la dimension contrôle est de réduire au minimum les coûts indirects. Les contributions de chacune de ces deux fonctions à l'atteinte des objectifs ne sont pas de même nature, mais dans la plupart des organisations, ces deux fonctions sont réunies, parce qu'elles nécessitent les mêmes compétences (Woodward, 1965, p. 100).

Elle reprend ainsi l'analyse de Taylor selon laquelle la gestion financière ne faisait pas partie des services fonctionnels.

Dans la conception de Taylor, le département d'organisation regroupe pratiquement l'ensemble des fonctions administratives et gestionnaires de l'entreprise, à l'exception de la gestion financière et de la fonction commerciale (Pouget, 1998, p. 107).

Woodward considère que la réunion de ces deux fonctions sous un même département est à l'origine de confusion en terme de rôle de la part des fonctions périphériques de ce département.

*Au cours des entretiens, les mauvaises relations qu'entretenaient les financiers et les autres responsables ont été soulignées. Les chercheurs en ont conclu qu'une des raisons de cette hostilité provenait sans doute du fait **que réunir ces deux dimensions de la fonction financière tendait à faire oublier que la fonction première du contrôle de gestion est une fonction de support (au sens propre du terme) et de service.** Les contrôleurs de gestion avaient tendance à s'appropriier et se sentir responsable de l'atteinte des objectifs qui étaient assignés aux opérationnels ; ils percevaient ainsi leur rôle davantage comme **un rôle de surveillance** et de sanction que comme un rôle de support et de service aux opérationnels. Les opérationnels, percevant cette attitude, avaient tendance à devenir agressifs et à leur mettre des bâtons dans les roues. [...]*

*Dans les entreprises où les deux dimensions étaient séparées, les choses semblaient mieux se passer. Ceci était particulièrement le cas dans les entreprises décentralisées. **Dans ces entreprises, chaque division avait sa propre équipe de contrôleurs qui fournissait aux responsables opérationnels l'information dont ils avaient besoin pour contrôler leur propre division.** Ceci signifiait que c'était la dimension support qui était la plus importante, la fonction centrale étant complètement séparée du contrôle de gestion (Woodward, 1965, p. 100-101).*

Implicitement, Woodward (1965) s'inscrit dans une perspective où la responsabilisation des divisions suffit à exercer le contrôle et semble préconiser, eu égard au rôle qu'elle attribue aux contrôleurs de gestion, une très large autonomie des divisions.

b. Centralité et dimension stratégique des services fonctionnels

Des acceptions connexes à celles de la centralité ont été adoptées et rapidement, le champ de la stratégie s'est emparé de cette question. Selon Porter (1985), il semble nécessaire de prendre garde à ne pas émettre de diagnostic trop hâtif sur la question, toutes les fonctions – centrales ou support- étant à même d'incarner un actif stratégique. Goold et al. (2001 ; 2002) se sont appliqués à distinguer, parmi les rôles traditionnellement assignés au centre, ceux qui pouvaient revêtir un caractère stratégique.

Un des travaux fondamentaux de Porter aboutit à l'identification d'une chaîne de valeur, dans laquelle sont distinguées des « **activités principales** » et des « **activités de soutien** ». Porter (1985) soutient que l'avantage concurrentiel d'une firme procède des nombreuses activités qu'elle accomplit pour concevoir, fabriquer, commercialiser, distribuer et soutenir son produit. Chaque activité peut contribuer à la position relative en termes de coûts et créer une base de différenciation. Pour analyser les sources de l'avantage concurrentiel, il est indispensable d'examiner de façon systématique toutes les activités qu'exerce une firme et leurs interactions. L'instrument fondamental pour y parvenir est la chaîne de valeur.

Les activités principales (i.e. la logistique interne, la production, la logistique externe, la commercialisation et la vente ainsi que les services), sont celles qui impliquent la

création matérielle et la vente du produit, son transport jusqu'au client et le service après-vente.

Les activités de soutien viennent à l'appui des activités principales et se soutiennent les unes les autres en assurant l'achat des moyens de production, en fournissant la technologie et les ressources humaines et en assurant diverses fonction de l'ensemble de l'entreprise (Porter, 1985, p. 56)

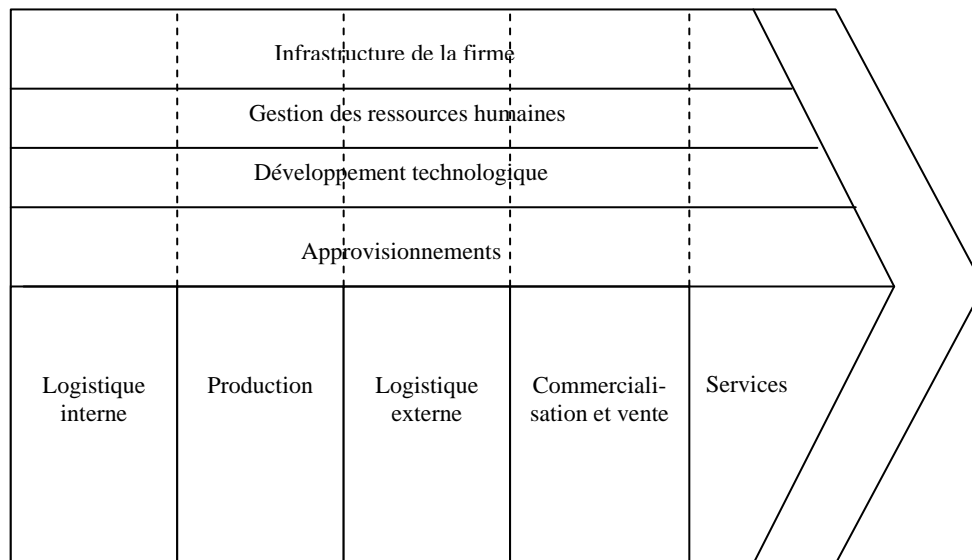


Figure 1-4. La chaîne-type de valeur (Porter, 1985, p. 53)

Quatre grandes activités de soutien sont distinguées : les approvisionnements, le développement technologique, la gestion des ressources humaines et l'infrastructure de la firme.

L'infrastructure de la firme se compose d'un certain nombre d'activités qui comprennent la direction générale, la planification, la finance, la comptabilité, le juridique, les relations extérieures et la gestion de la qualité. A la différence des autres activités de soutien, l'infrastructure sous-tend généralement l'ensemble de la chaîne et non des activités particulières. Selon que la firme est ou non diversifiée, son infrastructure peut former un tout ou être partagée entre les divisions et le siège central (Porter, 1985, p. 57).

Porter précise, d'ailleurs, qu'il peut aussi y avoir des activités d'infrastructure au niveau d'un groupe d'unités de la firme. Par exemple, dans une firme diversifiée, le financement est souvent l'affaire de l'état-major, alors que la gestion de la qualité est assurée par les unités. De nombreuses activités d'infrastructure sont exercées simultanément aux deux niveaux.

La typologie proposée par Porter (1985) est proche de celle de Woodward (1965). Les activités de soutien s'assimilent en tout point aux fonctions périphériques : indissociables des fonctions principales ou centrales, elles ne sont pour autant pas moins stratégiques. En effet, nous allons le voir, les dérives sémantiques ont été nombreuses et la notion de soutien peut vite être assimilée à du « non stratégique ».

Le champ de la stratégie apporte sa contribution à ce questionnement, en soulevant les problématiques de valeur ajoutée et d'actifs stratégiques. Partant de l'analyse classique en termes strictement financiers, les auteurs évoluent vers des questions relevant de la pertinence

stratégique de certains services fonctionnels, et de leur maintien en interne ou de leur externalisation (Delaunay, 1989 ; Quinn *et al.*, 1990 ; Malleret, 1993).

La distinction entre fonctions centrales et fonctions périphériques va être régulièrement reprise dans la littérature, notamment via la définition d'une notion connexe : la « **criticité** ». Gouldner (1959, p. 419) indique ainsi que certaines fonctions sont critiques d'une manière intrinsèque, comme par exemple, la production par rapport aux relations publiques dans une entreprise industrielle ; **on peut se passer, en temps de crise des relations publiques, mais non de la fabrication**. Néanmoins, un certain glissement de sens apparaît : le passage de « central » à « critique » implique une nuance. Non essentielles à la survie de l'organisation, les fonctions périphériques apparaissent comme des fonctions de moindre importance, de « seconde zone ».

Woodward (1965) a également introduit un concept de cet ordre :

Il semble qu'il y ait une fonction centrale et critique dans la mesure où elle est celle dont dépendent le succès et la survie [de l'organisation] (Woodward, 1965, p. 126).

Hickson *et al.* (1971), reprennent cette idée lorsqu'ils affirment que des fonctions sont dites centrales, car « si elles venaient à s'arrêter, cela signifierait rapidement et fondamentalement une paralysie des flux essentiels du travail de l'organisation » (Hickson *et al.*, 1971, p. 221-222).

Porter (1985) réfute cette analyse et souligne l'importance stratégique de l'infrastructure de la firme, déplorant son assimilation régulière à un mal nécessaire.

On considère parfois l'infrastructure de la firme uniquement comme des « frais généraux ». Pourtant, elle peut être une source puissante d'avantage concurrentiel (Porter, 1985, p. 61).

Citant l'exemple d'une société d'exploitation du téléphone, il montre que les négociations et le maintien de relations permanentes avec les organismes de réglementation peuvent contribuer fortement à la position qu'occupe la firme en termes de coûts.

Galbraith et Lawler (1993) et Goold *et al.* (2001 ; 2002) cherchent à identifier les rôles stratégiques des services fonctionnels et du siège. Ils appréhendent la question du point de vue des divisions et analysent la place et le rôle que doivent tenir les services fonctionnels dans cette perspective stratégique. Ces deux approches identifient une seule raison d'être aux services fonctionnels : **apporter une valeur ajoutée aux opérationnels**.

La plupart des organisations ne peuvent plus se permettre financièrement d'avoir de larges services fonctionnels dotés d'un niveau élevé d'expertise. Elles ne peuvent encore moins les assumer si ces services fonctionnels s'avèrent déconnectés du business, et qu'elles ne parviennent pas à observer d'un œil critique la valeur ajoutée qu'elles apportent aux opérationnels, si elles ne répondent pas à leurs demandes (Galbraith et Lawler III, 1993, p. 65 et suiv.).

Galbraith et Lawler (1993) prônent la décentralisation totale des services fonctionnels. En réponse à l'orientation client, les services fonctionnels doivent devenir l'apanage des entités opérationnelles, totalement intégrées au business.

*Le changement radical que connaît l'environnement des affaires résulte en une modification en profondeur des rôles des services fonctionnels. L'orientation vers la satisfaction client et la qualité, le développement d'un rôle plus stratégique, et enfin même, des tâches de support qui **deviennent l'apanage des entités opérationnelles**. L'évolution des services fonctionnels, quoi qu'il en soit, sera largement déterminée par le type de secteur dans lequel l'organisation intervient et des demandes auxquelles elle fait face.*

La création d'un monde dans lequel les services fonctionnels sont flexibles et intégrés au business nécessitera de nombreux changements, comme des carrières mêlant positions support et postes opérationnels, une utilisation intensive des technologies de l'information, et le recours à des prestataires externes et à des cabinets de conseil (Galbraith et Lawler III, 1993, p. 65 et suiv.).

Goold *et al.* (2001 ; 2002) s'intéressent à la problématique du rôle du siège vis-à-vis des entités opérationnelles. Le siège n'est pas uniquement composé de services fonctionnels, mais bien souvent, dans les organisations complexes, elles y sont largement associées. L'hypothèse majeure formulée par Goold et Campbell (2002) est que :

Les unités stratégiques opérationnelles²⁰ sont, par définition, largement autonomes, et pourraient donc fonctionner sans un parrainage du siège²¹. Les cessions sont des possibilités réelles et le siège ne peut défendre la poursuite de l'existence du groupe que dans une logique de valeur ajoutée : le groupe n'a de raison d'être qu'à condition exclusive que le siège apporte une valeur ajoutée aux unités stratégiques opérationnelles. (Goold et Campbell, 2002, p. 220).

A partir de ce constat, Goold, Pettifer et Young (2001, p. 84-85) identifient trois rôles différents assignés au siège. Le premier est qualifié de « rôle minimum du siège²² ». Il regroupe les obligations légales en termes de diffusion d'information et le contrôle minimum de la firme. Le deuxième rôle qui peut être appelé le « rôle à valeur ajoutée²³ », est fortement relié à la stratégie du groupe et légitime l'appartenance de toutes les divisions à ce groupe. Le troisième rôle concerne les services partagés (cf. Tableau 1-6 page suivante).

Les fonctionnels **apportant une véritable valeur ajoutée aux unités opérationnelles**, en permettant de développer des compétences clés partagées par exemple, sont parfaitement nécessaires et il peut être justifié de maintenir en nombre ces fonctionnels au sein de l'organisation. Le nombre des fonctionnels doit être réduit à son strict minimum ou ils doivent être externalisés, car ils représentent des coûts inutiles pour l'entreprise (Goold *et al.*, 2001). Goold *et al.* (2001 ; 2002) apparaissent donc beaucoup plus nuancés quant à la localisation et l'éventuelle suppression de services fonctionnels. Une analyse stratégique doit être menée dans chaque organisation afin de catégoriser chacun des services fonctionnels avant de les déléguer aux opérationnels ou de les sous-traiter.

²⁰ Strategic Business Units

²¹ Corporate Parent

²² Minimum parent rôle

²³ Value-added parent rôle

Rôles	Exemples	Caractéristiques
Rôle minimum du siège	Lever des financements, exercer un contrôle de base, compiler et publier les comptes, se charger des éléments fiscaux	Essentiel
Activités du centre à valeur ajoutée	Orientation stratégique, fixation des objectifs, mobilisation des ressources de l'organisation, facilitation des synergies	Non facilement déléguables aux divisions Discretionnaires
Services partagés	Systèmes d'information, rémunération, formation, gestion des transactions	Perçus par les responsables centraux comme apportant de la valeur aux divisions opérationnelles Répondent à un besoin des divisions Pourraient être délégués ou sous-traités Leur centralisation est perçue comme générant des économies d'échelle ou de spécialisation

Tableau 1-6. Les trois rôles des services centraux (Goold *et al.*, 2001, p. 85)

Le postulat des analyses de Galbraith et Lawler (1993) et de Goold *et al.* (2001 ; 2002) est donc que les services fonctionnels n'ont pas de raison d'être s'ils n'apportent pas de « valeur ajoutée » aux unités. Ces études sont particulièrement révélatrices de l'imbrication des questions associées à la place des services fonctionnels. Elles présentent les services fonctionnels comme inutiles (notion de centralité) à partir du moment où ils n'apporteraient pas de valeur ajoutée aux unités (notion de client). Les analyses menées par Mintzberg et Malleret notamment, adoptent un point de vue différent, et remettent en question cette « unicité » du « client » des services fonctionnels.

La notion de centralité, initialement développée par Woodward (1965), a été reprise par Porter et réinterprétée notamment par Hickson *et al.* (1971) et Gouldner (1959). Le principe est de distinguer les fonctions dites centrales, orientées vers l'atteinte de buts définissables et spécifiques, des fonctions dites périphériques, qui interviennent en support des premières. Bien que Porter (1985) et Koontz et O'Donnell (1974) tentent de souligner le risque de considérer les fonctions périphériques comme « non critiques », voire non stratégiques, les glissements de sens ont abouti à des risques de confusions. Les questions d'externalisation et d'absorption des services fonctionnels s'inscrivent dans ces analyses.

2.1.2 Une distinction conceptuelle par type de client : la technostucture et les fonctions de support logistique de Mintzberg

La distinction proposée par Mintzberg entre technostucture et fonction de support logistique marque la volonté de distinguer les finalités des services fonctionnels, et tout particulièrement leurs « clients ». Nous allons ainsi voir que, si les fonctionnels de support sont a priori au service de la ligne hiérarchique, les analystes de la technostucture semblent servir davantage la direction générale.

Mintzberg (1979 ; 1980 ; 1989) dédie une grande partie de son travail à l'analyse de la structure des organisations. La question de la structure est inhérente à toute activité humaine organisée. Sa mission première est en effet de tenter de réduire au minimum la tension permanente engendrée par les logiques contradictoires de la division du travail d'une part et du besoin de coordination, d'autre part. Il identifie cinq éléments de base dans l'organisation : le sommet stratégique, la ligne hiérarchique, le centre opérationnel, les fonctions de support logistique et la technostructure.

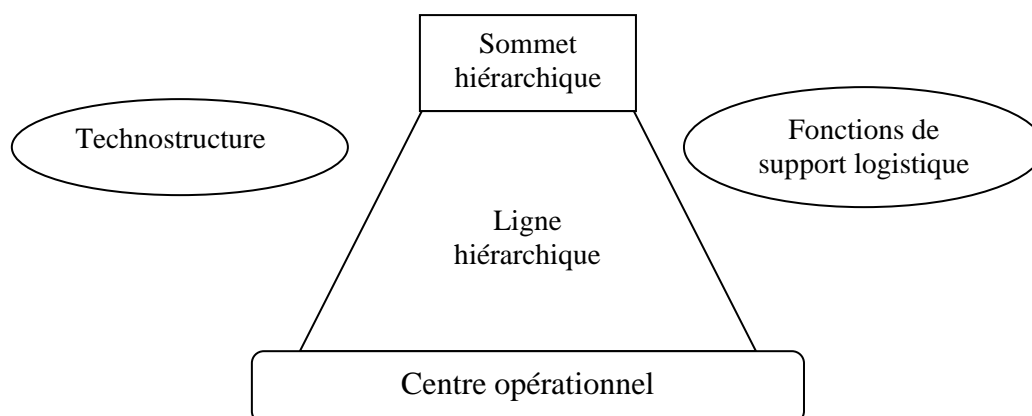


Figure 1-5. Les cinq éléments de base de la structure des organisations selon Mintzberg (1979, p. 35)

Un premier apport de Mintzberg est de tenter de clarifier des notions fréquemment utilisées. L'encadrement, concept flou et prêtant à confusion, regroupe ainsi la ligne hiérarchique, la technostructure et les fonctions logistiques (Mintzberg, 1979, p. 37). Il propose également une mise au point relative au terme « staff » ou « fonctionnel » :

De la même façon, le terme « staff » ou « fonctionnel », dans la tradition la plus ancienne, est employé par contraste avec ceux de « line » et « opérationnel », ou encore « hiérarchique » ; en théorie, les postes opérationnels sont investis d'une partie d'autorité et de pouvoir de décision, par les postes fonctionnels –ces derniers ne font que conseiller ceux qui prennent des décisions (Mintzberg, 1979, p. 37).

Mintzberg (1980, p. 348) fait référence à Allen (1955), pour identifier les activités des fonctionnels :

1) donner des avis, des conseils, des suggestions, intervenir pour guider la planification des objectifs, des politiques et des procédures qui s'appliquent aux opérations centrales de l'organisation (fabrication et/ou vente de produits et/ou de services), intervenir comme conseil dans la mise en œuvre des décisions ; et

2) accomplir pour les opérationnels des activités de service, par exemple mettre en place un système budgétaire, recruter du personnel, « ce qui peut impliquer de prendre des décisions par délégation des hiérarchiques » (Mintzberg, 1980, p. 348).

Cependant Mintzberg retient cette distinction d'une façon quelque peu modifiée. Il attribue le libellé « fonctionnel » ou « staff » pour désigner à la fois la technostructure et les fonctions logistiques. Le terme « opérationnel » ou « line » s'appliquera à la partie centrale de la figure, qui va du sommet stratégique au centre opérationnel en passant par la ligne hiérarchique.

Qui trouve-t-on dans la technostucture ? Mintzberg y regroupe les structures de maintenance et d'adaptation de Katz et Kahn (1966) :

La technostucture est composée des analystes préoccupés par le contrôle et ceux qui s'occupent de l'adaptation : contrôle par stabilisation et standardisation des activités, adaptation permettant à l'organisation de faire face aux changements de l'environnement.

*Dans la technostucture, on trouve les analystes (et les employés qui les aident) qui servent l'organisation en agissant sur le travail des autres. Ces analystes sont dissociés du flux direct du travail : ils peuvent le concevoir, le planifier, le changer ou assurer la formation des opérateurs, mais ils ne font pas le travail eux-mêmes. **Ainsi la technostucture est efficace quand elle utilise des techniques analytiques pour rendre le travail des autres plus efficace.***

*Aux trois types de standardisation correspondent trois sortes d'analystes de contrôle : les analystes du travail (tels les spécialistes des méthodes), qui standardisent les procédés de travail ; les **analystes de planification et de contrôle (planification à long terme, budget et comptabilité)** qui standardisent les résultats, et les analystes du personnel (recrutement, formation, etc.) qui standardisent les qualifications.*

*Dans une organisation complètement développée, la technostucture élargit son action à tous les niveaux de la hiérarchie. Au niveau le plus bas d'une entreprise de production, des analystes standardisent le flux de travail par l'ordonnancement, l'analyse des méthodes de travail des opérateurs et le contrôle qualité. Aux niveaux intermédiaires, ils standardisent le travail intellectuel de l'organisation (par exemple en formant des cadres moyens) et conduisent des études de recherche opérationnelle. **Au niveau le plus élevé, ils conçoivent des systèmes de planification et développent des systèmes financiers permettant le contrôle des objectifs des unités les plus importantes** (Mintzberg, 1979, p. 41).*

Les « fonctionnels », selon Mintzberg (1980), incluent également le personnel de soutien logistique. Le personnel de soutien logistique peut comprendre des groupes qui fournissent une gamme de services étendus, de la restauration jusqu'au département de relations publiques et au service juridique. Mintzberg distingue donc le personnel de soutien logistique non qualifié du personnel de soutien logistique qualifié.

*[Le personnel de soutien logistique qualifié] utilise le système des compétences spécialisées pour accéder à un pouvoir dans l'organisation. [...] Il est à noter que si on le compare aux analystes, le personnel de soutien logistique n'est pas impliqué dans l'analyse en tant que telle, mais plutôt concerné par les applications de l'analyse dans une branche quelconque de spécialisation. Le résultat est qu'ils ne sont pas particulièrement « obsédés » par les buts opérationnels ou par l'efficacité économique, et ils n'ont pas de raison spéciale de favoriser les systèmes de contrôle bureaucratique. De plus, parce **qu'ils travaillent dans des petits groupes fractionnés offrant à l'organisation des services** plutôt fragiles (puisque'ils peuvent être achetés facilement en dehors de l'organisation), il est dans leur intérêt de ne pas chercher l'autonomie mais plutôt le contraire –de promouvoir leur implication dans la procédure de décision. Pour le personnel de soutien logistique qualifié, la collaboration est très importante (Mintzberg, 1980, p. 204).*

Mintzberg décrit une situation complexe concernant le personnel de soutien logistique qualifié. Ils ne sont pas impliqués dans l'analyse en tant que telle, tout en cherchant à promouvoir leur implication dans la procédure de décision.

Fonctionnels ou staff	Rôle et positionnement	Sous-catégories
Technostructure	Analystes au service de la direction	Analystes du travail (<i>tels les spécialistes des méthodes</i>), qui standardisent les procédés de travail ; Analystes de planification et de contrôle (<i>planification à long terme, budget et comptabilité</i>) qui standardisent les résultats, Analystes du personnel (<i>recrutement, formation, etc.</i>) qui standardisent les qualifications
Fonction support logistique	de Prestataires de services auprès des opérationnels	Personnel peu qualifié. Ex : restauration, courrier... Personnel qualifié : Ex : service juridique, comptable...

Tableau 1-7. Les fonctionnels selon Mintzberg (1980)

La difficulté essentielle de la typologie de Mintzberg résulte dans les ambiguïtés qu'elle ne résout pas. Le « service comptable » est classé en tant que fonction de support logistique mais « la comptabilité » relèverait de la technostructure (cf. Tableau 1-7). Il en est de même pour le contrôle de gestion. Quel critère doit primer ? La relation vis-à-vis des opérationnels ou la possibilité d'avoir recours au marché externe ?

Malleret (1993) propose une revue de la littérature sur la place et le rôle des services fonctionnels et identifie deux points de vue possibles pour déterminer le rôle et l'importance des services fonctionnels dans l'organisation.

L'un, interne, consiste à voir ce qu'apporte le service fonctionnel aux autres services de l'entreprise. L'autre, externe, consiste à s'interroger sur la contribution des services fonctionnels à la réalisation des buts externes de l'entreprise, sa finalité. La seconde approche, liée à la stratégie de l'entreprise, se concentre plutôt sur les missions des services fonctionnels (Malleret, 1993, p. 38).

Elle identifie trois rôles assignés aux services fonctionnels :

Approches	Rôles et tâches
Approche taylorienne	Planifier, informer et contrôler Former, conseiller, faire adhérer, converger
Mintzberg	Analystes : Formaliser les tâches des opérationnels : Limiter leur marge de manœuvre Personnel de soutien : Gérer les changements de l'environnement
Pagès	Faire respecter les règles Délimiter le degré de liberté accordé aux opérationnels dans l'application des règles

Tableau 1-8. Les rôles des services fonctionnels (Malleret, 1993, p. 55)

Selon Malleret (1993), on ne peut échapper à une **vision duale du rôle des services fonctionnels**. Avec des nuances, dépendant de l'entreprise et de l'activité du service fonctionnel concerné, nous pouvons considérer que tout service fonctionnel assume deux rôles

- **Un rôle régalien/centralisateur** : il définit des règles des procédures, des points de passage obligés. Il collecte et consolide des informations à l'attention d'autorités

internes ou externes. Il fait appliquer des règles définies au plus haut niveau, et participe de façon « légale » à différentes instances représentatives.

- Un rôle de conseil et d'assistance : il participe à la définition de nouveaux systèmes de gestion, il diffuse des outils, des informations, il forme, stimule. Il peut se comporter comme un véritable prestataire de services (Malleret, 1993, p. 56).

Si le postulat selon lequel les services fonctionnels peuvent être au service de la direction et/ou de la ligne hiérarchique est tenu pour acquis, deux représentations possibles peuvent être observées :

Scinder les services fonctionnels en deux groupes, comme le suggère Mintzberg dans un premier temps (1980), l'un étant au service de la direction –la technostructure-, et l'autre au service de la ligne hiérarchique –les services fonctionnels-.

Maintenir une certaine « unicité » de ces services mais reconnaître, pour chacun de ses membres, un double « client », comme le font Mintzberg (1994) et Malleret (1993).

2.1.3 Autorité des services fonctionnels

Certains auteurs ont choisi d'aborder la question de la place des services fonctionnels sous l'angle de l'autorité (Etzioni, 1964 ; Koontz et O'Donnell, 1974 ; Mintzberg, 1980). Les tentatives de définitions ramènent ces auteurs à recentrer le débat sur les limites de l'autorité et en particulier sur le niveau souhaitable d'autorité à accorder aux services fonctionnels. Les de Mintzberg (1994) s'avèrent alors particulièrement pertinents, en reliant cette analyse aux jeux de pouvoirs.

a. Le concept d'autorité

Koontz et O'Donnell (1974), comme Porter (1985), dénoncent le danger représenté par une lecture en terme de centralité.

La conception la plus répandue de la hiérarchie et de l'état-major veut que [...] l'on considère que le département des achats, par exemple, joue un rôle secondaire dans la réalisation des buts principaux de l'entreprise, parce que, contrairement aux départements principaux, comme le traitement thermique ou l'assemblage des pièces, il ne serait pas tout à fait essentiel. Mais peut-on dire que la fonction achats est moins nécessaire à la réalisation des objectifs d'une entreprise ? (Koontz et O'Donnell, 1974, p. 246).

Mais, selon Koontz et O'Donnell (1974), ces erreurs de jugement sont liées à la relativité du critère choisi : il semble inopportun de qualifier des départements de hiérarchiques ou de fonctionnels.

Même s'il est souvent pratique, et même exact, de qualifier certains départements de hiérarchiques et d'autres de fonctionnels, ce ne sont pas leurs activités qui les définissent mais les relations qu'ils entretiennent avec l'ensemble de l'entreprise. Par exemple, si la recherche était une des principales fonctions d'une entreprise, comme dans un laboratoire pharmaceutique par exemple, où le département de recherche produit des idées qui sont vendues à des clients médecins ou commerciaux, ce département se retrouverait en relation hiérarchique par rapport à l'organisation globale et prendrait les mêmes caractéristiques d'autorité qu'un département de fabrication dans une entreprise manufacturière (Koontz et O'Donnell, 1974, p. 250).

Koontz et O'Donnell (1974) estiment que la question fondamentale des relations entre fonctions est avant tout **une question d'autorité**²⁴. Ils proposent ainsi une conception différente de la hiérarchie et de l'état-major de celle proposée par Woodward (1965). Selon eux, **les fonctions constituent simplement un ensemble de relations**. Au chapitre de l'autorité hiérarchique, le supérieur possède une autorité verticale par rapport à ses subordonnés. La nature de l'autorité hiérarchique consiste en une relation où le supérieur exerce un contrôle direct sur ses subordonnés, une relation d'autorité directe par échelons interposés. **La nature de la relation fonctionnelle est consultative. Le rôle du personnel d'état-major -des fonctionnels- consiste à effectuer des enquêtes, de la recherche et à conseiller les dirigeants hiérarchiques dont il relève.**

Koontz et O'Donnell (1974) proposent une définition de **l'autorité fonctionnelle** :

C'est le droit, délégué à un individu ou à un département, de contrôler des procédés, des pratiques, des politiques particulières ou d'autres matières relatives à des activités dont la responsabilité appartient à d'autres départements. [...] Cette forme d'autorité peut être déléguée à des chefs de départements d'état-major qui sont habituellement composés de spécialistes dont les connaissances justifient l'exercice des contrôles fonctionnels (Koontz et O'Donnell, 1974, p. 252).

Cette définition souligne que Koontz et O'Donnell perçoivent les services fonctionnels comme des éléments de la technostructure - telle que définie par Mintzberg - au service de la direction générale, et ayant pour objectif de standardiser les méthodes de travail des départements.

Etzioni (1964, p. 80) identifie deux interprétations de la relation entre les services fonctionnels et la ligne hiérarchique. La première postule que les services fonctionnels n'ont en **aucun cas une autorité administrative**. Ils endossent un rôle de conseil auprès de la ligne hiérarchique qui est amenée à mettre en place des actions. Les services fonctionnels ne

²⁴ A titre d'illustration, ils racontent l'histoire d'un jeune attaché fonctionnel compétent, qui par maladresse ou méconnaissance de ces principes d'autorité, aurait outrepassé ses fonctions : « [On peut conter] le cas d'un jeune attaché fonctionnel compétent, possédant une riche expérience dans l'industrie comme contrôleur et vérificateur interne de plusieurs entreprises commerciales, et qui fût embauché par le vice-président exécutif d'une compagnie en pleine croissance. Son rôle était clair : porter à l'attention de son patron des moyens de réduire les coûts d'opération, de dépenser sagement les fonds de l'entreprise et de réaliser une croissance ordonnée. Certaines incertitudes ont dû persister dans son esprit : son rôle était-il limité à celui de conseiller fonctionnel, ou son patron lui avait-il délégué l'autorité de s'assurer que ses recommandations soient implantées ? Quoi qu'il en soit, il entreprit de réunir des statisticiens, des experts en efficacité, des planificateurs, des économistes, des préposés au contrôle budgétaire et des spécialistes en organisation. Avec leur aide, il découvrit rapidement, et avec exactitude, de nombreux postes où il était possible de réduire les coûts ; d'améliorer la production et le service, de rehausser la qualité de la gestion et de dépenser les fonds plus efficacement ; pourtant, le programme échoua complètement et le vice-président se vit contraint de l'abandonner. Pourquoi ? *L'adjoint n'avait pas compris que son rôle était de nature fonctionnelle, qu'il ne pouvait obliger les cadres hiérarchiques à accepter les résultats de ses découvertes et ses changements de politiques, mais que l'on attendait plutôt de lui qu'il tente de convaincre ces cadres du bien-fondé de ses idées*. Les cadres se montrèrent offusqués, à juste titre, par l'intrusion de cet agent fonctionnel, qui, en fait les dépouillait de leurs pouvoirs de diriger. Les responsables hiérarchiques n'affichèrent pas seulement un manque de collaboration totale, mais insistèrent aussi pour que l'attaché soit congédié. Obligé de choisir entre ses lieutenants hiérarchiques et un agent fonctionnel qui avait outrepassé ses fonctions, le vice-président ne put faire autrement que de donner raisons à ses subalternes hiérarchiques (Koontz et O'Donnell, 1974, p. 251) ».

formulent pas d'ordres en direction des subordonnés opérationnels ; si un changement ou une action doivent être menés, leur décision et mise en œuvre doivent **passer obligatoirement par la ligne hiérarchique**. La seconde approche accorde une **double mission** aux services fonctionnels : ils ont un **rôle de conseil auprès des opérationnels**, mais ils ont également la **responsabilité de certaines parties d'activités**. Ceci implique que les services fonctionnels peuvent intimer certains ordres à des subordonnés.

Malgré quelques nuances entre ces deux approches, l'autorité des services fonctionnels est toujours subordonnée à celle de la ligne hiérarchique, l'autorité administrative étant identifiée à la ligne hiérarchique et l'autorité professionnelle étant rattachée aux services fonctionnels.

Nature de l'autorité	Type de relations
Autorité hiérarchique	Contrôle direct sur les subordonnés
Autorité fonctionnelle	Conseil auprès des dirigeants hiérarchiques

Tableau 1-9. Nature de l'autorité exercée d'après Koontz et O'Donnell (1974) et Etzioni (1964)

Etzioni (1964) met en exergue les problèmes liés aux deux configurations de délégation hiérarchique :

Dans la première [configuration], où seule la ligne hiérarchique est habilitée à formuler des ordres, les opérationnels ont tendance à être submergés par les demandes des services fonctionnels et tendent à en omettre certaines, par manque de temps comme par incompréhension. Dans la seconde approche, la question de l'absence d'unité de la chaîne hiérarchique pose problème. Les subordonnés sont soumis à une double autorité : celle de la ligne hiérarchique, et celle des services fonctionnels. Il existe une division fonctionnelle du contrôle, où les sujets professionnels, spécialisés, sont sous le contrôle des services fonctionnels et le reste est sous le contrôle de la ligne hiérarchique. En pratique, de nombreux sujets peuvent être appréhendés sous les deux angles, ce qui mène à des conflits entre les parties et permet aux subordonnés de « jouer sur les deux tableaux » (Etzioni, 1964, p. 80).

b. Du soutien au contrôle : où fixer les limites de l'autorité des services fonctionnels ?

Au-delà de ces définitions, le débat de l'autorité se déplace rapidement sur le terrain de la limite de cette autorité. De Koontz et O'Donnell (1974) à Simons (1995), nombreux sont les chercheurs à s'interroger sur la limite de l'autorité fonctionnelle, en intégrant notamment cette réflexion dans le cadre de la problématique de la créativité et de l'innovation.

L'autorité fonctionnelle se limite habituellement aux domaines du « comment » et, quelquefois du « quand », mais s'applique rarement au « où », au « quoi » ou au « qui ». La raison de cette limitation ne procède d'aucune division logique entre l'autorité hiérarchique normale et l'autorité fonctionnelle, étant donnée que cette dernière peut s'appliquer à n'importe lequel des aspects des opérations. A la limite, cependant, la fonctionnalisation de l'autorité pourrait faire disparaître le rôle du dirigeant. Un gestionnaire qui a perdu son autorité pour planifier, organiser et contrôler les activités au sein de son département ne peut plus gérer (Koontz et O'Donnell, 1974, p. 256).

Koontz et O'Donnell prônent ainsi une politique visant plutôt à laisser le strict minimum aux mains des services fonctionnels. Certains thèmes, du fait de leur technicité ou de leur

caractère global doivent être traités par des spécialistes. Mais, la règle de principe doit rester toujours la même : le minimum de délégation d'autorité auprès des services fonctionnels.

Il est quelquefois assez difficile d'établir une démarcation nette entre ce qui devrait être contrôlé par un expert et ce qui devrait appartenir au champ de juridiction des dirigeants d'exploitation. En cas de doute, il semble préférable de limiter la sphère de l'autorité fonctionnelle, de façon à ne pas affaiblir la position des dirigeants d'exploitation (Koontz et O'Donnell, 1974, p. 256).

Koontz et O'Donnell (1974, p. 263) identifient finalement quatre problèmes majeurs inhérents à une autorité déléguée à l'état-major : le danger de saper l'autorité hiérarchique, le manque de responsabilité, le risque d'aboutir à une réflexion irréaliste de la part de l'état-major, et des complications dans la gestion.

En définitive, l'apport essentiel de Mintzberg par rapport à la question des services fonctionnels, est sans aucun doute de n'avoir négligé ni la question de la centralité, ni celle de l'autorité. Toutefois, son discours est parfois ambivalent. La question de l'autorité semble, en principe, relativement tranchée, la technostructure possédant une autorité hiérarchique déléguée, alors que les activités de support logistique sont des prestataires de service auprès des opérationnels, et ne peuvent absolument pas, sauf cas exceptionnel, endosser une responsabilité hiérarchique.

*Les départements logistiques n'ont pas pour activité principale le conseil ; ils accomplissent des tâches et prennent des décisions, bien que leur activité ne soit reliée que de façon indirecte à celle du centre opérationnel : le chef de la cuisine du restaurant d'entreprise est partie prenante d'un processus de production, mais ce processus n'a rien à voir avec l'activité centrale de l'entreprise. **Parallèlement, les conseils de la technostructure sont, en fait, parfois des décisions, mais elles sont prises en dehors du flux d'autorité formelle qui contrôle et dirige le centre opérationnel** (Mintzberg, 1979, p. 41)*

Cette analyse est présente également dans les travaux de Mintzberg (1979, p. 97-98), notamment dans ses réflexions à propos de la formalisation, qu'il définit comme :

La façon qu'a l'organisation de limiter la marge de manœuvre de ses membres, c'est l'ensemble des moyens par lesquels les processus de travail sont standardisés.

Néanmoins, comme le souligne Mintzberg dans ses travaux sur la planification stratégique, le caractère ambivalent de cette formalisation ne doit pas être omis. La « focalisation de l'attention » n'implique pas l'exercice d'une autorité hiérarchique. Il souligne ainsi les deux côtés de la formalisation :

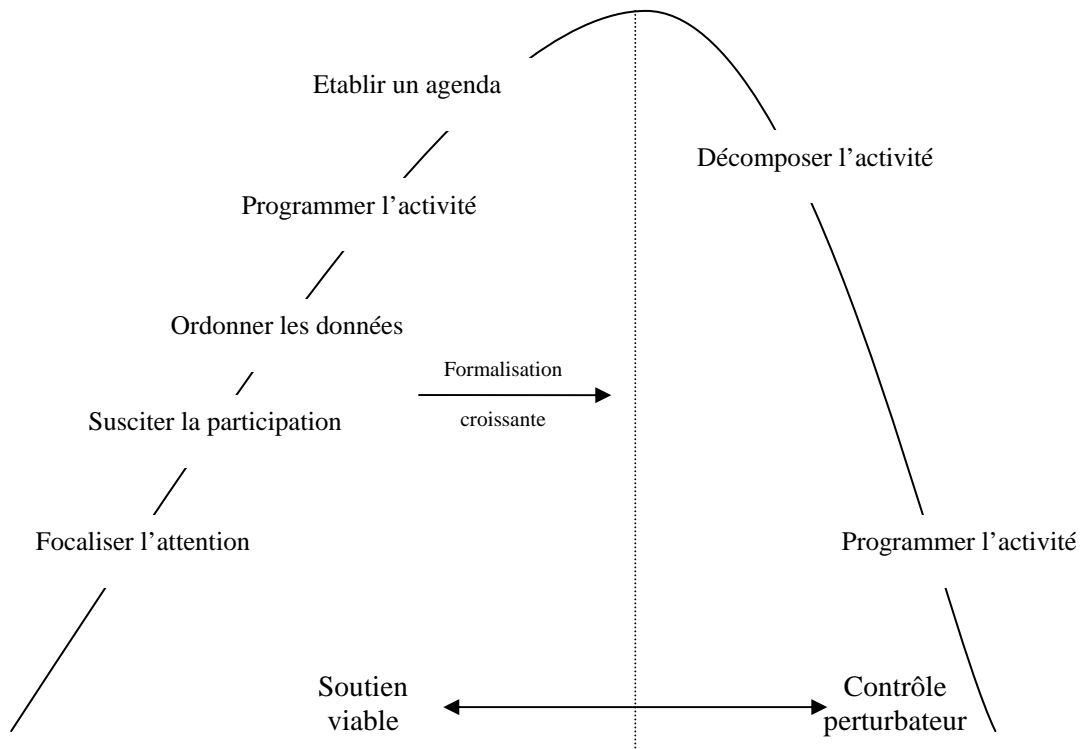


Figure 1-6. Les deux côtés de la formalisation (Mintzberg, 1994, p. 386)

Koontz et O'Donnell (1974) et Etzioni (1964) optent pour une réponse relativement claire et tranchée –les fonctionnels doivent se limiter à conseiller l'autorité hiérarchique-, alors que Mintzberg accorde également une autorité hiérarchique à la technostructure. Toutefois, la question de l'autorité ne peut être appréhendée sans considérer l'existence de conditions plus ou moins favorables de son exercice. Cette perspective a été notamment abordée par Mintzberg (1980).

c. *Quels pouvoirs pour les analystes de la technostructure et les fonctionnels support ?*

Comme nous l'avons vu, l'autorité peut être appréhendée sous l'angle de la délégation. Toutefois, une autre dynamique doit être également abordée : celle de la prise de pouvoir par les services fonctionnels. Mintzberg apporte des éléments d'analyse sur ce sujet, dans le cadre de son travail sur le pouvoir dans les organisations²⁵ (1980). Il s'intéresse ainsi aux stratégies développées par chacune des coalitions pour détenir une influence, et ce, quelque soit la configuration organisationnelle dans laquelle elles se trouvent.

²⁵ La théorie du management, en particulier la théorie sur les buts d'une entreprise, a fait une volte-face complète ces dix dernières années, environ ; elle, qui se fondait sur la théorie économique classique, a porté son attention d'une manière croissante vers des thèmes sociologiques plus modernes ; à la notion de buts organisationnels particuliers, s'est substituée la notion d'un pouvoir fluide à l'intérieur et à l'entour de l'organisation sans buts précis. D'une organisation sans détenteurs d'influence, on est passé à un type d'organisations où pratiquement tout le monde est un agent influent ; de la vision de l'organisation, en tant qu'instrument de la société, on est venu à la vision d'une arène politique (Mintzberg, 1980, p. 43).

Pour comprendre l'analyste comme détenteur d'influence, il faut souligner quatre points :

- 1) les analystes sont censés n'avoir aucune autorité formelle pour prendre des décisions ;*
- 2) ils sont habituellement des professionnels ;*
- 3) étant donné ce qu'ils font, ils sont impliqués dans les changements organisationnels tout en étant obsédés par la stabilité ;*
- 4) ils exigent des buts opérationnels, afin d'appliquer leurs techniques (Mintzberg, 1980, p. 201).*

Et d'ajouter :

Il doit compter sur le système de compétences spécialisées comme premier moyen d'influence, bien qu'il acquiert du pouvoir à mesure que les systèmes bureaucratiques de contrôle sont élaborés (Mintzberg, 1980, p. 202).

Deux dimensions principales émergent quant à l'influence des analystes. Ce sont des spécialistes dont l'expertise est reconnue au-delà même de l'organisation (ce sont des professionnels au sens anglo-saxon du terme). Le pouvoir de l'analyste repose sur son savoir.

*L'analyste n'est cependant pas sans pouvoir. Premièrement, il est **un expert, un professionnel**. C'est-à-dire qu'il est embauché pour mettre en application des techniques complexes qu'il a apprises en dehors de l'organisation. Ainsi pour l'analyste, l'assise du pouvoir est située dans le système de compétences spécialisées dans la coalition interne. Deuxièmement, **les techniques de l'analyste servent souvent à « institutionnaliser » le travail du cadre**, surtout en bas de l'échelle hiérarchique, c'est-à-dire qu'elles servent à enlever du cadre cette zone de responsabilité des contrôles et des décisions pour la placer dans le système formel. En d'autres termes, les analystes sont embauchés afin de remplacer les contrôles personnels par des contrôles bureaucratiques. De cette façon, bien que les deux systèmes soient a priori sous la même autorité formelle, celle du cadre hiérarchique, les analystes, en fait, acquièrent un certain pouvoir (Mintzberg, 1980, p. 201).*

Mais son influence reste limitée pour deux raisons essentielles. D'une part, il n'a **aucune autorité formelle pour prendre les décisions**. Les analystes interviennent à des postes administratifs techniquement sans pouvoir, à côté des cadres. Leur rôle est de conseiller ; ils n'ont pas autorité pour les décisions.

*Dans les jeux de pouvoir qui découlent [des moyens d'influence], l'analyste a un désavantage inhérent puisque tous les moyens formels et la plupart des moyens informels d'influence favorisent le cadre. **C'est le cadre qui a l'habileté politique, les informations qui proviennent du centre nerveux et l'autorité formelle pour prendre les décisions et qui alloue les ressources** (Mintzberg, 1980, p. 201).*

De même, Mintzberg cherche à déterminer l'influence des services des fonctions support. Il reprend la notion d'importance critique à l'égard des compétences spécialisées détenues par les services fonctionnels. En somme, tout n'est pas joué. L'enjeu, pour les experts des services fonctionnels est alors de faire apparaître comme crucial leur savoir aux yeux des fonctions centrales.

Les compétences spécialisées constituent un instrument de pouvoir dans la coalition interne. Mais il n'est pas suffisant. [...] Pour qu'un individu dispose de pouvoir, il faut que les compétences qu'il a en tant qu'expert ou spécialiste aient une importance cruciale, voire critique par rapport au bon fonctionnement de l'organisation. Il faut que celle-ci se retrouve dépendante du savoir et du savoir-faire pointu, que possède l'individu (Mintzberg, 1980, p. 241).

Mintzberg (1979 ; 1980) inscrit ainsi son analyse du pouvoir dans le cadre de configurations organisationnelles comme engendrées par différentes forces, les unes externes, les autres internes à l'organisation. Il distingue cinq à sept configurations, dans lesquelles les différents éléments de l'organisation peuvent être amenés, en fonction de la configuration des coalitions externes notamment, à jouer différents rôles.

Cinq types de configurations	Cinq coalitions dominantes	Cinq modalités de coordination (Cinq modes de contrôle)
Structure simple (PME en réseau)	Sommet stratégique	Supervision directe
Bureaucratie mécaniste (administration, certaines grandes entreprises)	Technostructure	Standardisation des procédés
Bureaucratie professionnelle (hôpital, université)	Opérationnels	Standardisation des qualifications
Structure divisionnalisée (GM, DuPont)	Ligne hiérarchique	Standardisation des résultats
Adhocratie (Nasa, pub...)	Fonctionnels de support	Ajustement mutuel

Tableau 1-10. Typologie de Mintzberg (1979)

Apparaissent ainsi des configurations favorables à une prise de pouvoir de l'un ou l'autre des éléments constitutifs de l'organisation. La bureaucratie mécaniste, ayant comme mode de coordination la standardisation des procédés, laisse ainsi une place de choix aux analystes de la technostructure :

La bureaucratie mécaniste dépend essentiellement pour assurer sa coordination de la standardisation de ses procédés de travail opérationnel : la technostructure, qui regroupe les analystes effectuant une standardisation, émerge donc comme une partie essentielle de la structure (Mintzberg, 1979, p. 283).

Au sein de la structure divisionnelle, Mintzberg (1979, p. 338) attribue à la ligne hiérarchique le statut de coalition dominante. Mais là encore, la technostructure joue un rôle central. Corroborant les propos tenus par Chandler (1977) et Sloan (1963), Mintzberg note que la balkanisation de la structure ne peut être évitée qu'à la condition qu'un système de contrôle des performances et de standardisation des résultats soit mis en œuvre :

Le siège peut maintenir le contrôle face à l'autonomie des divisions [grâce à la standardisation des résultats]. Le mécanisme de coordination principal de la structure divisionnalisée est la standardisation des résultats, et le système de contrôle des performances y est un paramètre de conception essentiel (Mintzberg, 1979, p. 339).

En outre, Mintzberg (1979, p. 345) reconnaît que quatre pouvoirs essentiels restent, malgré la décentralisation, aux mains du siège : la gestion du portefeuille stratégique, l'allocation des ressources financières, la conception du système de contrôle des performances ainsi que le pouvoir de remplacer et de nommer les directeurs de divisions.

Bouquin (2001, p. 180) analyse la place que les cinq configurations de Mintzberg laissent au contrôle de gestion. Cette place incite le contrôleur à adopter des attitudes et des rôles différents.

Type d'organisation	Rôle probable du contrôle de gestion
Structure simple (en réseau)	Ne sert pas à déléguer, outil de gestion prévisionnelle à l'usage du dirigeant. Le contrôleur est polyvalent, s'il existe.
Bureaucratie mécaniste (administration, entreprises publiques caricaturales)	Rôle de gestion prévisionnelle notamment vers les fonctionnels. Marginalisé et technocratique
Bureaucratie professionnelle (hôpital, université)	En général, à nouveau peu de rôle dans l'animation : problème de légitimité, de compréhension mutuelle. Mais sa situation dépend de la répartition du pouvoir entre les opérationnels et les fonctionnels administratifs, et du talent du contrôleur pour faire comprendre les processus transversaux.
Structure divisionnelle (grandes entreprises diversifiées)	Rôle fondamental, cette structure repose sur la délégation objectifs-moyens que permet le contrôle de gestion, « inventé » dans sa forme actuelle en même temps que cette structure par produits et marchés
Adhocratie (gestion par projets)	Rôle fondamental de délégation et suivi dans les projets. Mais il a des concurrents pour la coordination, surtout si le contrôle est très comptable et que le contrôleur s'isole

Tableau 1-11. Les rôles probables du contrôle au sein des configurations de Mintzberg (Bouquin, 2001, p.180)

Cette lecture, précise Bouquin (2001, p. 180) est néanmoins à prendre avec précaution, car la pratique mélange largement ces archétypes.

En définitive, l'autorité des services fonctionnels dépend ainsi, entre autres éléments, des possibilités individuelles de prise de pouvoir par les fonctionnels (Mintzberg, 1980).

2.1.4 Synthèse : la place des services fonctionnels dans l'organisation line/staff

L'apparition des organisations line/staff synthétise et recadre les trois questions de la centralité, du client et de l'autorité, associées à la problématique de la place des services fonctionnels au sein des organisations.

a. Conceptualisation théorique

Woodward (1965) présente l'émergence de l'organisation en line/staff comme le compromis trouvé par les praticiens pour concilier le recours à des compétences spécialisées regroupées au sein de fonctions périphériques et l'unicité de l'autorité hiérarchique.

L'organisation line/staff permet le développement et l'utilisation de compétences spécialisées, telles que définies par Taylor, mais, parallèlement, l'autorité de la ligne hiérarchique est maintenue, les responsables opérationnels endossant l'intégralité de la responsabilité des résultats obtenus (Woodward, 1965, p. 99).

Montgomery (1987, p. 225) souligne d'ailleurs que « dès 1914, l'organisation en staff/line a commencé à devenir populaire dans les milieux d'affaires ».

Woodward (1965), dans ses travaux sur l'organisation et les structures des firmes dans l'industrie manufacturière, constate la liberté que les dirigeants ont prise vis-à-vis des préconisations théoriques en matière d'organisation. La dimension politique de la place accordée aux fonctionnels et la nécessité de résoudre les questions de répartition des responsabilités et de l'autorité apparaissent comme une des finalités des adaptations réalisées sur l'organisation opérationnelle/divisionnelle par les praticiens.

Ainsi, sur la centaine d'organisations étudiées, chacune des onze firmes ayant opté pour une organisation line/staff, a sa **propre interprétation du concept**.

Le nombre et la nature des départements spécialisés varient d'une firme à l'autre. La précision des définitions des responsabilités et devoirs de chacun varie également. Le prestige relatif des managers opérationnels et fonctionnels varie également (Woodward, 1965, p. 101).

Ainsi, Woodward (1965) identifie **trois grandes configurations d'organisation line/staff** (voir annexe 1.1).

*La première était une organisation départementalisée. Dans cette organisation, les seuls managers à être reconnus en tant que responsables opérationnels étaient ceux qui avaient **une responsabilité directe dans les opérations de production**. On retrouve ainsi l'amalgame, où l'organisation ne parvient pas à différencier les responsabilités fonctionnelles et le management spécialisé, et d'autre part les services fonctionnels des fonctions centrales. Les responsables des ventes, des finances, de la qualité, des achats sont tous assimilés à des spécialistes, à qui l'on a assigné des rôles de fonctionnels (Woodward, 1965, p. 104).*

Le deuxième type d'organisation différencie les fonctions centrales (task functions) des fonctions périphériques (element functions) : les fonctions coordonnées au sommet de la hiérarchie étant des fonctions centrales. La différenciation entre les fonctions périphériques et entre les rôles opérationnels et fonctionnels intervient au niveau suivant, l'organisation line/staff n'existant que dans le domaine de la production. Ainsi, on pouvait noter une véritable différence de statut entre les spécialistes employés dans les fonctions périphériques et associés aux responsables de production, et les spécialistes chapeautant la finance, le commercial et la R&D, le statut plus élevé de ces derniers étant lié à leur rattachement direct au directeur général. Dans leur définition formelle, les fonctions périphériques de la production n'avaient aucune responsabilité extérieure à la production. Par exemple, le responsable du personnel n'était pas tenu pour responsable de la gestion du personnel de la R&D ni du commercial (Woodward, 1965, p. 104).

*Le troisième type d'organisation line/staff est principalement basé sur **une différenciation des fonctions centrales, à laquelle vient s'ajouter une différenciation des fonctions périphériques**. Une organisation en staff/line est construite au sein de chaque fonction centrale. Ce type de structure était appelé par les personnes interviewées une structure « divisionnalisée ». Elle implique la création d'une série de petites unités autonomes à la périphérie de l'organisation. Si l'on prend l'exemple de la production, le critère de différenciation n'est pas la nature du travail effectué, mais le produit. **Chacune des divisions est ainsi presque indépendante et recouvre l'ensemble des activités nécessaires au fonctionnement efficace de la division**.*

Dans certaines de ces entreprises, un petit groupe d'experts a été formé afin de conseiller la direction générale sur la formulation de la stratégie dans chacun de leurs domaines d'expertise (Woodward, 1965, p. 107).

Encadré 1-2. Les trois idéaux-types d'organisation line/staff (Woodward, 1965, p. 104-107)

La caractéristique essentielle de la première configuration est d'illustrer l'amalgame entre management spécialisé et management fonctionnel : la compétence et la nature du savoir mobilisé caractérisent la fonction d'opérationnel ou de fonctionnel. Le deuxième idéal-type fait apparaître les prémisses de la distinction formulée par Mintzberg (1979 ; 1980) entre fonctionnels de support et technostructure. Certains fonctionnels endossent un rôle de support et de conseil et non de contrôle au niveau global, puisqu'ils n'ont pas de responsabilité en dehors de la production et peuvent être assimilés aux « fonctions de soutien logistique ». Les

spécialistes chapeautant la finance par exemple, dotés d'un pouvoir décisionnel, pouvant être qualifiés de « technostructure ». Le troisième type d'organisation identifié par Woodward (1965) répond aux contraintes associées à la diversification de l'organisation. Cette structure particulièrement élaborée²⁶ correspond exactement à celle qui a été mise en place chez General Motors dans les années 1920. De nouvelles entités de coordination et d'intégration y sont créées. Une analyse plus détaillée des différents types de services fonctionnels dont GM s'est doté nous permet d'enrichir notre compréhension des problématiques de centralité, de client et d'autorité dans cette forme spécifique d'organisation line/staff et leurs liens avec les questions de l'autonomie et la coordination des entités.

b. General Motors ou la quintessence de la forme multidivisionnelle

Chez General Motors, trois choix organisationnels majeurs ont été réalisés quant à la question des services fonctionnels : la création de **comités trans-divisions** pilotés par des fonctionnels, la **centralisation de certains services fonctionnels** pour des raisons économiques ou de cohérence intra-organisationnelle et enfin, la **création d'une fonction financière** particulièrement puissante. Nous appliquerons donc notre prisme « centralité/client/autorité » sur cette fonction.

Choix organisationnels de GM relatifs aux services fonctionnels	Logique et objectif	Place et/ou origine des membres
Création de comités trans-divisions	Logique d'apprentissage organisationnel : Identifier les problèmes basiques communs aux divisions concernées, assurer la coordination	Responsables ou experts délégués par chacune des divisions, coordonnés par un fonctionnel
Maintien en central de certains services fonctionnels	Logique de rationalité économique ou de cohérence organisationnelle : Augmenter l'efficacité globale de l'organisation	Responsables délégués par chacune des divisions, coordonnés par un fonctionnel
Développement de la fonction financière	Logique de contrôle Instaurer et faire vivre un double système d'incitation et de surveillance des divisions autonomes	Double rattachement hiérarchique des contrôleurs de gestion

Tableau 1-12. Choix organisationnels de General Motors relatifs aux services fonctionnels (Sloan, 1963)

Le comité inter-division et la centralisation de certains services fonctionnels

Sloan (1963) présente la création d'un comité technique général (qu'il nomme « comité interdivision ») comme une réponse aux problèmes de coordination. Mais les attributions de ce comité sont plus larges :

Ce comité avait pour objectif de :

-Traiter les problèmes susceptibles d'intéresser toutes les divisions, et de formuler la politique générale d'ingénierie de la société.

-Reprendre les fonctions du comité des brevets.

²⁶ Woodward (1965, p. 107) note en effet que ce troisième type d'organisation avait été plus pensé que les autres.

-Ne pas intervenir, en principe, dans les problèmes spécifiques d'une division.

*Ce comité devint le **conseil d'élite en ingénierie dans la société**. Il rassembla les ingénieurs en chef des différentes divisions, des ingénieurs du siège et un nombre de membres de la direction, dont moi²⁷. [...] L'idée essentielle était, ici, de créer **un comité inter-divisionnel, plus qu'une véritable structure supra-divisionnelle**. La démarche fût sensiblement la même concernant le comité des ventes. Son objectif était de réunir ponctuellement les directeurs des ventes des divisions, afin d'identifier les solutions aux problèmes basiques qui se posaient à tous (Sloan, 1963, p. 108).*

Sloan (1963) présente également une description précise des motifs et des batailles qu'il a dû livrer afin de définir ce qui devait, dans l'organisation de General Motors, relever des services centraux et de ce qui devait rester entre les mains des opérationnels. En 1922, il décida ainsi de mettre en place un comité général des achats :

*Le problème de General Motors était d'avoir à la fois les avantages des économies d'échelle en achetant au niveau global tout en permettant aux divisions de garder le contrôle de leurs propres affaires. **La solution de compromis a été d'instaurer un comité général des achats, dont les membres seraient en grande partie des opérationnels**. Un membre des achats centraux interviendrait pour administrer mais non pour dicter les décisions du comité. La relation serait davantage celle d'un « principal-agent ». Des problèmes se sont néanmoins posés. Mais l'intérêt indéniable a été de standardiser les approvisionnements. Le domaine de la publicité fut également une étape importante dans la coordination. Le comité de la publicité institutionnelle fut créé afin de gérer l'image de General Motors (Sloan, 1963, p. 102).*

L'objectif essentiel de l'organisation et des systèmes de contrôle mis en place chez General Motors est de combiner l'autonomie des divisions et le maintien du contrôle par le centre.

Un point commun semble se dégager concernant les différents éléments constituant les services fonctionnels dans la structure divisionnelle. La présence de coordinateurs centraux au sein des comités interdivisions, tout comme le double rattachement des financiers, œuvrent à la même logique. Le caractère marginal-sécant²⁸ que Sloan souhaite donner à des acteurs clés du système vise à préserver à la fois le contrôle et le sentiment d'autonomie des divisions :

Les contrôleurs de gestion opérationnels apparurent ainsi dès 1919 et leur double rattachement à leur division d'une part, et au contrôle financier d'autre part remonte à 1921 (Sloan, 1963, p. 143).

Résistances et difficultés de mises en place

²⁷ Nous pouvons noter que la dimension sociale de ces comités, soulignée par Sloan (1963), est largement omise par Chandler (1977) : « C'était, suite à une proposition que j'avais faite, une organisation centrale, qui avait son propre secrétaire et était dotée de son propre budget. J'ai été heureux de pouvoir y réunir M. Kettering, responsable de la recherche, M. Hunt, qui était responsable ingénieur de production de Chevrolet, Henry Crane, qui était mon assistant sur les problématiques de production, parmi d'autres, dans une ambiance chaleureuse. A ces missions vinrent s'ajouter la responsabilité du centre de test qui fut construit à Milford, Michigan (Sloan, 1963, p. 108) ».

²⁸ Lawrence et Lorsch insistent également sur ce point concernant les membres des services fonctionnels impliqués dans le département spécial : ils doivent nécessairement avoir eu des expériences préalables dans les départements de base : « Les départements de coordination doivent être composés de personnes qui ont acquis une expérience antérieure dans les divers départements de base entre lesquels la coordination doit se faire » (Lawrence et Lorsch, 1967, p. 205).

Il faut néanmoins noter que les choix réalisés relèvent davantage d'un maintien d'un équilibre entre différentes tensions que de l'identification d'une panacée. L'arbitrage entre économies d'échelle et décentralisation, mais également la redistribution des pouvoirs entre fonctionnels et opérationnels se sont avérés délicats.

Ainsi, **la décentralisation de certains services fonctionnels** s'est vue mise en question pour des raisons d'efficacité. Les logiques d'économies d'échelle et la nécessité de traiter certaines questions de façon uniforme à travers l'organisation, ont conduit à maintenir des fonctions en central.

En outre, la décentralisation n'a pas été menée entièrement. Le service des achats n'a pas été décentralisé. [...] La crainte majeure était que la décentralisation des achats aille à l'encontre des économies d'échelle pouvant être réalisées lors des achats groupés, mais également que la démultiplication des interlocuteurs nuise au pouvoir de négociation des acheteurs et complique la relation avec les fournisseurs.

*La nécessité de présenter **une image homogène et unique au monde extérieur** s'est également posée avec la fonction personnel. Bien que décentralisée, il s'est avéré nécessaire que le conseiller « Ressources Humaines » du président exerce un contrôle et une coordination des activités des divisions afin de pouvoir assurer une image cohérente et une communication unifiée vis-à-vis du ministère et des syndicats (Sloan, 1963, p. 102).*

Un des problèmes posés par ces organisations divisionnelles est de remettre en cause la répartition des pouvoirs entre opérationnels et fonctionnels. En effet, ces structures sont apparues en réaction aux dysfonctionnements des organisations départementalisées, qui avaient engendré de véritables empires fonctionnels.

*Dans certains cas, les difficultés sont rendues plus grandes du fait **de la désintégration des empires fonctionnels**, les hauts responsables se retrouvant ainsi privés d'autorité. En général, la divisionnalisation accorde plus de pouvoir aux responsables opérationnels et moins aux fonctionnels. Par exemple, dans l'ancien système, le directeur responsable de la qualité était à la tête d'un grand département d'inspection. A la suite de la réorganisation, ces équipes n'étaient plus sous sa responsabilité directe mais elles sont passées sous la coupe des responsables opérationnels auprès desquelles elles ont été détachées. Le rôle de ce directeur a changé, mais pas son statut (Woodward, 1965, p. 109).*

Par ailleurs, si les services fonctionnels dans la structure divisionnelle exercent bien un rôle de contrôle et de centralisation, Sloan leur attribue également un rôle consultatif qui semble plus délicat à endosser dans le cadre d'une telle structure.

Sloan s'aperçut rapidement que l'état-major avait du mal à s'acquitter efficacement de son rôle consultatif. Les responsables d'exploitation considéraient souvent les responsables de l'état-major comme des étrangers importuns et des théoriciens. (Chandler, 1962, p. 224).

De même, **les rôles de conseil à la présidence** ont connu des réactions plutôt négatives de la part des opérationnels.

Ce sont les rôles de conseil à la présidence qui ont certainement posé le plus de problèmes dans cette nouvelle organisation. Ils n'ont jamais été ni compris, ni complètement acceptés par les responsables opérationnels, ces derniers se sentant menacés et inquiets lorsqu'ils avaient à négocier avec ces équipes. Bien que les rôles aient changé, les personnes restaient les mêmes, et il était très délicat pour ceux qui

avaient autrefois travaillé dans les équipes fonctionnelles, de rompre ces liens personnels, et de prêter allégeance ailleurs (Sloan, 1963, p. 102).

L'autorité incontestable de la fonction financière

Sloan (1963), dans sa présentation du développement des contrôles financiers, insiste sur l'intégration des principes de gestion au sein même du fonctionnement des opérations.

Ma responsabilité impliquait l'application de la méthode financière, afin que la finance ne puisse pas exister dans le vide mais soit totalement intégrée au sein des opérations (Sloan, 1963, p. 117).

Trois problèmes concrets avaient marqué l'année 1920, et ont favorisé le recours à des méthodes financières de contrôle : des investissements incontrôlés, un surstockage important de matières premières et d'encours et, par conséquent, des difficultés de trésorerie (Sloan, 1963, p. 118). Mais la finalité de ces nouvelles méthodes financières était de s'attaquer, au-delà de ces symptômes identifiés, à la source des maux qui touchaient General Motors : un manque de contrôle et de coordination dans le groupe. L'atteinte de l'équilibre a été réalisée en deux étapes. Dans un premier temps, l'objectif était de réduire la liberté excessive qui avait été prise par les divisions. Dans un deuxième temps, les solutions centralisatrices mises en place ont dû être assouplies afin d'atteindre un niveau de décentralisation adapté (Sloan, 1963, p. 119).

Dans les faits, la fonction financière a pris une place centrale, car sur chacun des points cruciaux de gestion, (i.e., les investissements, les stocks et la trésorerie, mais également la production de façon générale), elle est devenue le centre névralgique de l'information, parfois même de la prise de décision.

Ainsi, concernant les investissements, le département financier est systématiquement tenu au courant, et le comité des investissements juge, sur des critères industriels et financiers, le bien-fondé des demandes.

Un certain montant de dépenses était autorisé directement par le responsable de division. Mais pour des montants plus élevés, une procédure de demande d'autorisation de dépenses a été mise en place. [...] Un comité des investissements, fonctionnant sous la tutelle du comité exécutif et du comité financier, avait en charge toutes les questions d'investissements impliquant plus d'une division. Les divisions réalisaient des rapports mensuels de leurs demandes, les transféraient au comité des investissements, lequel présentait un rapport complet au comité financier chaque mois (Sloan, 1963, p. 120).

De même, le comité financier s'est trouvé en charge de la gestion de la trésorerie, autrefois décentralisée dans les divisions.

En 1922, nous avons mis en place un système de contrôle de la trésorerie consolidée. Ceci était un concept tout nouveau dans une grande entreprise. Des comptes étaient ouverts dans des centaines de banques de dépôt dans les Etats-Unis, et toutes les disponibilités étaient rapatriées au crédit de General Motors Corporation. A l'inverse, tous les retraits étaient gérés par la division financière en central, et les divisions n'avaient aucun contrôle sur ce point (Sloan, 1963, p. 122).

Enfin, concernant la politique de gestion des stocks, Donaldson Brown, directeur financier de General Motors, a proposé une politique à long terme de contrôle des stocks au cours d'une réunion le 21 avril 1921, dans laquelle il précise que :

Le département financier de l'entreprise est intimement concerné par la question de la gestion des stocks et doit suivre de près la situation à chaque instant, de telle sorte que grâce aux prévisions financières régulières ou à d'autres rapports, le comité financier soit aussi informé que possible sur la position actuelle et future de l'entreprise en terme de besoins en capital (Sloan, 1963, p. 127).

Les systèmes financiers de contrôle se sont imposés également à la production, le problème essentiel résidant dans les prévisions de ventes, desquelles découle la quasi-intégralité des autres prévisions. Un conflit récurrent entre les tendances identifiées par les statisticiens et les prévisions optimistes des vendeurs rendait délicat tout jugement.

En 1924 et 1925, un ensemble de rapports statistiques devait être envoyés par les distributeurs aux divisions tous les dix jours. [...] Nous avons eu également accès aux immatriculations, ce qui nous a permis de planifier plus efficacement la production (Sloan, 1963, p. 137-138).

Le système d'information, prenant en compte davantage de données objectives du marché et s'appuyant sur le savoir-faire des statisticiens, s'est fiabilisé, s'imposant comme base unique et commune de discussion à tous les niveaux de l'organisation.

Enfin, bien évidemment, le célèbre ROI, *-return on investment* ou retour sur investissement-créé initialement par Donaldson Brown dès 1912 chez du Pont (Sloan, 1963, p. 117), va devenir le référentiel exclusif de bonne gestion au sein des divisions de General Motors. Bien qu'a priori, l'activité quotidienne de la fonction contrôle de gestion ne soit guère touchée par l'utilisation de ce ratio par les divisions, son imposition en tant que référentiel unique de mesure de la performance traduit une imposition de l'autorité des financiers.

Cette recherche d'équilibre est mise au centre des problématiques organisationnelles par Lawrence et Lorsch (1967). Ils défendent, en effet, la thèse selon laquelle les logiques de différenciation et d'intégration sont au cœur de l'adaptation des structures organisationnelles à leur environnement²⁹. Les services fonctionnels dans cette adaptation doivent équilibrer des tensions en assurant le contrôle sans brider l'innovation et la cohésion, sans être un frein à la différenciation. Dans le cas d'activités fortement différenciées, deux entités doivent être créées : un **département de coordination** des activités, et des **équipes permanentes d'intégration**³⁰ visant à résoudre les conflits entre les activités.

²⁹ « Les états de différenciation et d'intégration dans les organisations efficaces varient et dépendent des contraintes de leur environnement particulier. **Dans un domaine plus divers et plus dynamique**, tel que l'industrie du plastique, **les organisations efficaces doivent être très fortement différenciées et hautement intégrées**. Dans un environnement plus stable et moins divers, tels que l'industrie des emballages, les organisations efficaces doivent être moins différenciées, mais elles doivent cependant atteindre un haut niveau d'intégration. Ces variations dans l'état de différenciation et d'intégration sont seulement une partie de la réponse, parce que ces deux états sont antagonistes. **Plus une organisation est spécialisée plus il lui est difficile de résoudre des conflits venant de points de vue différents et d'atteindre une collaboration efficace** (Lawrence et Lorsch, 1967, p. 109). »

³⁰ Les équipes permanentes d'intégration sont tout à fait similaires aux comités trans-divisions pensés par Sloan chez GM.

Choix organisationnels relatifs aux services fonctionnels	Logique et objectif	Place et/ou origine des membres
Equipes d'intégration	Résoudre les problèmes basiques communs aux fonctions concernées Faciliter la prise de décision	Responsables ou experts délégués par chacune des divisions, coordonnés par un fonctionnel
Département de coordination	Coordination des départements <i>fonctionnels</i> ³¹ (production, marketing...)	Fonctionnels anciennement opérationnels

Tableau 1-13. Les entités de coordination et d'intégration (Lawrence et Lorsch, 1967, p. 134)

Il semblerait que General Motors ait mis en place une structure permettant de répondre aux impératifs de différenciation et d'intégration mis en évidence par Lawrence et Lorsch. Le comité interdivision joue exactement le rôle envisagé par Lawrence et Lorsch pour les équipes d'intégration. Le rôle accordé à la fonction financière chez GM n'est guère éloigné de ce que Lawrence et Lorsch observent pour leur département de coordination, non pas de par l'origine de ses membres, mais par sa finalité. En effet, la fonction financière chez General Motors, structure cruciale de l'organisation, peut être analysée au travers des trois dimensions identifiées afin de caractériser la place des services fonctionnels :

- L'objectif de Sloan est que la « finance soit intégrée au cœur des opérations ». La fonction financière apparaît donc comme une fonction périphérique, au sens de Woodward.
- Le « client » de la fonction financière est double. En premier lieu, cette fonction a un rôle éminemment centralisateur, ce qui fait de la direction générale son premier client. Toutefois, le système d'évaluation des hommes comme de leurs actions reposant essentiellement sur des critères financiers, la ligne hiérarchique cherche à travailler en collaboration avec des financiers.
- L'autorité de la fonction financière chez General Motors est particulièrement importante. Le poids crucial de la dimension financière des décisions fait que, dans les faits, la ligne hiérarchique n'a quasiment d'autre choix que de suivre les « conseils » formulés par les financiers.

Dans la suite de notre exposé, une analyse de la littérature sur la fonction contrôle de gestion montre que le modèle « General Motors » de fonction financière connaît toutefois des aménagements, en particulier concernant les questions de centralité, de client et d'autorité.

³¹ Les départements fonctionnels, dans le vocabulaire de Lawrence et Lorsch, sont la production, la recherche et le marketing.

2.2. CENTRALITE, CLIENT ET AUTORITE DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION

L'objectif de ce paragraphe est de proposer une analyse systématique de la littérature portant sur la fonction contrôle de gestion, au travers de la centralité, du client et de l'autorité.

2.2.1 Centralité de la fonction contrôle de gestion

Le thème de la centralité entre en écho avec deux questions récurrentes relatives à la fonction contrôle : d'une part, son rattachement à la fonction financière ou à la direction générale, et d'autre part, la position du contrôleur de gestion vis-à-vis du processus de contrôle.

a. Le rattachement de la fonction contrôle de gestion

La question du rattachement de la fonction contrôle soulève deux réflexions : celles de l'image -financière ou non- du contrôle au sein de l'organisation et celle de la dimension stratégique de la fonction.

Dans cette optique, Ardoin et Jordan (1979, p. 140) suggèrent que seul un **rattachement** à la direction générale est pertinent. Bouquin (2001, p. 129) entérine cette position. Selon lui, un rattachement à la direction générale paraît plus opportun dans le contexte français. En effet, un rattachement à la direction financière génère **une vision financière** du contrôle cohérente avec l'approche américaine de la fonction, mais a priori trop restrictive par rapport à l'approche française. En outre, historiquement, il semble que le poste de contrôleur de gestion ait représenté, à ses débuts, un tremplin pour la direction générale. L'analyse des origines universitaires³² des anciens élèves de l'I.C.G.³³ montre une forte proportion d'étudiants venant de formations d'élite. Ceci laisse penser que la fonction contrôle de gestion est conçue comme une antichambre de la direction générale.

Origine universitaire des anciens étudiants de l'I.C.G

Scientifique et technique : Polytechnique, Centrale, Arts et métiers, Mines, Saint-Cyr, doctorat et licence ès sciences	31,6%
Economique et commerciale : HEC, ESSEC, ESCAEP, doctorat et licences ès sciences économiques	18,4%
Sciences politiques : I.E.P., Sciences Po, ENA	3,9%
Juridique : Doctorat, D.E.S., licence en droit	16,8%
Comptables : diplômés d'expertise comptable et agrées	7,8%
Diplômés divers : licence ès lettres, médecins, pharmaciens, vétérinaires	2,2%
Techniciens et autodidactes dotés d'une expérience professionnelle	19,3%

Tableau 1-14. Origine professionnelle des membres de l'ICG (Launois, 1970, p. 42)

Charmont (1952, p. 25), ancien élève de l'Ecole Polytechnique et auteur d'un des premiers articles sur le contrôleur de gestion, rattache la fonction contrôle de gestion au directeur

³² Cette répartition donne, selon Launois (1970, p. 42), « une bonne idée de ce qu'est la formation de base des contrôleurs de gestion » [à la fin des années 1960] bien qu'il précise que « tous les anciens élèves de l'I.C.G. ne [soient] pas des contrôleurs de gestion »

³³ Institut national de gestion prévisionnelle et de contrôle de gestion fondé en 1956

général et ne fait pas apparaître la direction financière sur ses organigrammes. De Fréminville (1967) confirme notre analyse lorsqu'il affirme que « *Si l'homme a de larges compétences [...], cela va lui servir de tremplin dans la course au pouvoir* » (de Fréminville, 1967).

L'enquête de Jordan (1998, p. 9) montre que depuis 1976, le contrôle de gestion central aurait de plus en plus tendance à être rattaché à la direction financière plutôt qu'à la direction générale.

Positionnement du contrôle de gestion	1976	1986	1989	1998 (>500p.)	1998 (<500p.)
Contrôle de gestion central rattaché à la direction financière	43%	50%	55%	62%	58%
Contrôle de gestion central rattaché à la direction générale	33%	50%	41%	32%	40%
Autres	24%	0%	4%	6%	2%

Tableau 1-15. Rattachement de la fonction contrôle de gestion (Jordan, 1998)

Il apparaît par ailleurs que les rattachements à d'autres directions que financière ou générale deviennent exceptionnels. Le positionnement du contrôle de gestion semble donc se clarifier. Le rattachement majoritaire du contrôle de gestion à la direction financière apparaît paradoxal compte tenu des analyses précédentes. Le modèle américain tendrait-il à s'imposer aux organisations françaises ?

Une autre explication peut être avancée : celle de la **dimension stratégique** que la direction générale souhaite accorder à la fonction contrôle. Le choix d'un rattachement du service contrôle de gestion renvoie à des considérations « politiques », qu'Ardoin et Jordan (1979) soulignent. Quelle image du contrôle de gestion la direction générale souhaite-t-elle donner aux opérationnels ? Quelle place lui accorde-t-elle par rapport aux autres fonctions ? Cette analyse entre en écho avec la question de la centralité de la fonction contrôle de gestion.

S'il est rattaché à la direction générale, cela préserve son indépendance et sa liberté d'action, mais entraîne de sérieuses difficultés sur le plan des personnes et de l'organisation :

- d'une part, c'est la fonction supplémentaire qui est rattachée à la direction générale et celle-ci ne peut pas diriger efficacement un trop grand nombre de fonctions,

- d'autre part, le problème des personnes, notamment celui du directeur financier, s'il existe déjà, est tel qu'un rattachement direct pourrait apparaître comme une " promotion " trop rapide.

S'il est rattaché à la direction financière : il risque d'avoir des difficultés à travailler avec la direction générale et les autres directions étant donné l'écran que peut constituer le directeur financier. [Ce dernier] peut " bloquer " un certain nombre de relations entre le contrôleur de gestion et la direction générale, mais surtout, le contrôleur de gestion risque de voir se déformer son image. Les responsables opérationnels considéreront le contrôleur de gestion comme ayant une optique strictement financière, alors que son domaine de référence est beaucoup plus large (Ardoin et Jordan, 1979, p. 140).

Bouquin (2001) met l'accent sur la pression exercée par les opérationnels pour que le contrôle de gestion demeure une fonction technique rattachée à la direction financière.

Peut être faut-il voir une explication de ce paradoxe dans le souhait qu'expriment les opérationnels de voir les contrôleurs de gestion maintenus dans une fonction technique,

et ne pas intervenir dans le processus de décision, intervention qui, est clairement souhaitée par les contrôleurs (Bouquin, 2001, p. 128)

b. La position du contrôleur de gestion vis-à-vis du processus de contrôle

Le caractère périphérique de la fonction contrôle de gestion est inscrit dans la définition même de sa mission : s'assurer que les opérationnels ont les moyens de se contrôler eux-mêmes. Selon Bouquin (2001, p. 135), « *c'est parce que le processus de contrôle de gestion est une partie du processus de management que les contrôleurs de gestion ne doivent pas avoir d'autorité hiérarchique* ».

Même s'il utilise le terme « autorité », Bouquin (2001) souligne avant tout l'imbrication du processus de contrôle dans le processus de management. Cette imbrication est la caractéristique même de ce que Woodward (1965) nomme les **fonctions périphériques**.

Ceci est largement confirmé par Ardoin et Jordan (1979) :

*Le contrôle de gestion n'est pas une sorte de système technocratique qui serait la " chose " du contrôleur, et qu'il serait le seul à utiliser. Le contrôleur de gestion ne pratique pas le contrôle de gestion. Au contraire, les **acteurs principaux du contrôle de gestion sont les seuls responsables opérationnels**, le contrôleur de gestion est plutôt un " faire-valoir ".*

Au risque de cultiver le paradoxe, il est intéressant d'opposer le rôle du professionnel qu'est le contrôleur, au rôle très actif que doivent jouer les responsables opérationnels dans la pratique du contrôle de gestion (Ardoin et Jordan, 1979, p. 101).

Le rôle du contrôleur de gestion est bien de faire faire le contrôle de gestion par les responsables opérationnels :

*Les outils et les procédures qui composent le système de contrôle de gestion doivent prendre vie **dans les mains des responsables opérationnels, à leur propre usage**. Cela se produit effectivement dans le processus de contrôle de gestion. C'est le contrôleur de gestion qui définit et anime ce processus pour permettre aux responsables opérationnels de pratiquer le contrôle de gestion (Ardoin et Jordan, 1979, p. 101).*

Un paradoxe apparaît : la formation au contrôle sans le contrôle. Les contrôleurs de gestion sont des personnes indispensables à la prise de décision, ils ont toutes les clefs en main, mais l'interdiction formelle de s'en servir... Cette analyse nous amène à poser naturellement la question de l'autorité.

En résumé, la conception française du contrôle de gestion rend délicat son rattachement à une fonction en particulier. Il paraîtrait plus opportun de rattacher le contrôle de gestion à la direction générale. Toutefois, les enquêtes de Jordan (1998) et Chiapello (1990a ; 1990b) indiquent un rattachement plus fréquent à la direction financière. Deux hypothèses explicatives peuvent être avancées :

1. D'une façon générale et en France en particulier, où l'ancrage financier de la fonction contrôle est moins marqué, le choix d'un rattachement du contrôle de gestion dépend du statut que la direction générale et les directions opérationnelles sont prêtes à lui accorder.
2. Les entreprises françaises semblent tendre vers le modèle américain du contrôle de gestion financier, répondant au désir des opérationnels de limiter les incursions des contrôleurs de gestion dans le processus de prise de décision.

L'analyse des systèmes stratégiques de contrôle proposée par Simons (1995) et l'écho de ses travaux montrent que la question de la centralité de la fonction contrôle de gestion est au cœur des problématiques du contrôle.

c. *Systèmes stratégiques de contrôle et rôle des contrôleurs de gestion (Simons, 1995)*

Simons (1995) cherche à identifier comment les managers équilibrent l'innovation et le contrôle. Selon lui, les techniques « command and control » ne suffisent plus dans un environnement de plus en plus concurrentiel. Une nouvelle théorie du contrôle est nécessaire, qui reconnaît la nécessité d'intégrer des enjeux parfois contradictoires. Les tensions inhérentes à l'organisation doivent être maîtrisées, entre liberté et contrainte, « empowerment » et responsabilité, entre une direction descendante et une créativité ascendante, entre l'expérimentation et l'efficacité. Ces tensions ne doivent pas être gérées aux dépens les unes des autres, en choisissant par exemple « l'empowerment » au détriment de la responsabilité, mais les managers doivent pouvoir avoir les deux dans leurs organisations (Simons, 1995, p. 4).

Il propose donc une théorie qui illustre la manière dont les managers contrôlent la stratégie en utilisant quatre leviers :

- *les systèmes de valeurs ou de croyances, utilisées afin d'inspirer et d'orienter la recherche d'opportunités nouvelles ;*
- *les systèmes de règles (frontières), permettant d'instaurer des limites aux comportements opportunistes ;*
- *les systèmes diagnostiques, utilisés pour motiver, orienter et récompenser l'atteinte de certains buts ;*
- *les systèmes interactifs, utilisés afin de stimuler l'apprentissage organisationnel et l'émergence de nouvelles idées et stratégies (Simons, 1995, p. 7).*

Simons (1995) s'intéresse tout particulièrement à différencier les systèmes interactifs et diagnostiques de contrôle. Le tableau suivant propose une synthèse des points essentiels.

Business Strategy		
La stratégie en tant que...	Objectif	Vision
Focus	Variables de performance critique	Incertitudes stratégiques
	↓	↓
	Système de contrôle diagnostique	Système de contrôle interactif
Objectif	Fournir de la motivation et une orientation pour atteindre les objectifs	Stimuler le dialogue et l'apprentissage organisationnel
But	Pas de surprises	Recherche créative
Raisonnement analytique	Déductif et instrumenté	Inductif, intuitif
Complexité du système	Complexe	Simple
Espace temporel	Passé et présent	Présent et futur
Cibles	Fixées	Constamment réestimées
Feedback	Feedback négatif	Feedback positif
Ajustement au...	Inputs ou aux processus	Apprentissage par double boucle
Communication	Elimine le besoin de parler	Fournit un langage commun
Rôle des fonctionnels	Gardiens du temple	Facilitateurs

Tableau 1-16. Comparaison des systèmes interactif et diagnostique de contrôle (Simons, 1995, p. 124)

Le rôle des fonctionnels varie donc d'un système à l'autre. Simons (1995) apporte des précisions quant à ce qu'il conçoit comme rôle aux services fonctionnels dans chacun des systèmes.

*Les systèmes de contrôle diagnostique ne peuvent garder l'attention des managers qu'en raison du niveau d'attention que les fonctionnels accordent à ces systèmes. Les fonctionnels se voient déléguer une autorité de la part des directeurs afin de maintenir et de faire fonctionner les systèmes de contrôle diagnostique. **Les comptables, contrôleurs de gestion, les personnes responsables de la planification des ventes, les ingénieurs et les experts du contrôle qualité sont les fonctions critiques et les gardiens des systèmes de contrôle diagnostique** (Simons, 1995, p. 85).*

Non seulement, ces services fonctionnels font fonctionner et exercent la maintenance des systèmes de contrôle diagnostique, mais ils gèrent également la fiabilité des données fournies par responsables opérationnels. Lorsque les systèmes de contrôle diagnostique sont importants dans la gestion de la santé d'une division et que les responsables de cette division alimentent des données du système, les fonctionnels en central doivent auditer l'intégrité du système et des informations qu'il contient (Simons, 1995, p. 85).

Les fonctionnels ont donc comme mission de décharger les opérationnels des tâches liées aux systèmes de contrôle diagnostique. Ils en assurent la maintenance, mais ont également la responsabilité de la fiabilité des informations générées. Et ceci, malgré le fait que l'alimentation de ces systèmes soit l'apanage des opérationnels.

Simons (1995) identifie quatre avantages majeurs en matière organisationnelle, liés à l'intervention des services fonctionnels dans le processus de contrôle diagnostique :

1. *En termes d'attention : les services fonctionnels soulagent les responsables opérationnels du fardeau du suivi, libérant ainsi leur attention pour traiter d'autres problèmes ;*
2. *En termes d'efficience : L'efficience du processus de contrôle diagnostique peut être obtenu grâce à une spécialisation des services fonctionnels. Ceci se manifeste par une centralisation des services fonctionnels au siège ;*

3. *En termes d'efficacité : Le recours à des experts professionnels permet de s'assurer que les dernières technologies en matière d'information et de contrôle sont mises à la disposition de l'organisation afin d'avoir le maximum d'impact des processus de contrôle diagnostique ;*

4. *Intégrité : Les professionnels indépendants peuvent fournir les garde-fous nécessaires afin d'assurer l'intégrité des données (Simons, 1995, p. 85).*

Rattachés au siège, les fonctionnels sont donc des professionnels (au sens anglo-saxon du terme), c'est-à-dire des individus dotés d'une formation de spécialistes et membres d'une association professionnelle. Ils sont toujours à la pointe de la technologie et impartiaux.

Par ailleurs, Simons (1995) met en exergue les problèmes liés à une lecture du rôle des services fonctionnels en termes de valeur ajoutée. Ces remarques peuvent également s'appliquer aux analyses de Goold *et al.* (2001 ; 2002) et de Galbraith et Lawler (1993) qui privilégient cette approche.

*Le pouvoir délégué aux spécialistes du contrôle, peut néanmoins, mener à un ressentiment de la part des membres de l'organisation car les fonctionnels mettent à jour et exposent les écarts négatifs afin de lancer des actions correctives. **De cette façon, les experts fonctionnels montrent à la direction qu'ils apportent de la valeur ajoutée à l'organisation, mais il y a toujours le risque que les fonctionnels deviennent zélés dans leur quête d'erreurs et de manquements. Comme cela relève de leurs responsabilités, les spécialistes fonctionnels peuvent être amenés à trop mettre en exergue les erreurs et les faiblesses du management. Si ceci n'est pas surveillé, la tendance à chercher les écarts négatifs peut générer la perception que les managers doivent faire des erreurs pour que les fonctionnels apportent une valeur ajoutée (Simons, 1995, p. 85).***

Les fonctionnels jouent un rôle crucial dans la gestion des systèmes de contrôle diagnostique. Leur valeur ajoutée réside dans la mise à jour des dysfonctionnements et des contre-performances. Dès lors, la perception des opérationnels à leur égard risque souvent de n'être guère positive. Simons souligne combien il est important que cet aspect de la relation reste présent dans l'esprit de la direction. Il en conclut qu'afin que les systèmes de contrôle diagnostique fonctionnent efficacement, les responsables doivent garder cet aspect en tête et faire en sorte de les contrecarrer (1995, p. 87).

En revanche, au sein des systèmes de contrôle interactif, les services fonctionnels doivent avant tout apprendre à s'effacer.

*Les systèmes de contrôle interactif sont des sollicitateurs d'attention³⁴. Les dirigeants utilisent fréquemment et intensément ces systèmes. Par conséquent, les responsables dans l'organisation sont totalement responsables de la mise en forme des données contenues dans les systèmes afin de pouvoir les interpréter et de pouvoir travailler à partir de celles-ci. **Ces tâches ne sont pas déléguées. Les fonctionnels interviennent comme des facilitateurs dans le processus interactif. Ils ont un rôle de soutien dans la collecte, la mise en forme, et la distribution de l'information et ils facilitent les réunions dans lesquelles les responsables opérationnels débattent et discutent les plans d'action. L'objectif est de maintenir le système interactif suffisamment simple et accessible pour s'assurer qu'il sera effectivement utilisé par les responsables opérationnels dans toute l'organisation (Simons, 1995, p. 121).***

³⁴ Attention enhancers

	Diagnostique	Interactif
Rôle des fonctionnels	Gardiens du temple vis-à-vis de la DG	Facilitateurs auprès des opérationnels
Qualités requises	Expertise Connaissances techniques Impartialité	Pédagogie Discrétion Connaissance de l'activité
Mission	Décharger les opérationnels Assurer la maintenance du système Assurer la fiabilité des informations	Aider les opérationnels à s'approprier les outils Disparaître
Type	Professionnels de la comptabilité	Proches des opérationnels
Logique	Création et gestion des systèmes	Soutien dans l'utilisation des systèmes
Image des contrôleurs de gestion	Etre mal perçus	Apparaître comme inutiles

Tableau 1-17. Le rôle et la mission des fonctionnels (Simons, 1995)

Dans le cadre des systèmes de contrôle diagnostiques, les fonctionnels sont avant tout des gardiens du temple. Ils forment une fonction que l'on peut qualifier périphérique. Experts professionnels, à la pointe de la technique et de la technologie, ils prennent en charge la maintenance des systèmes et assurent la fiabilité des données, ils ressemblent en tout point aux analystes de la technostructure de Mintzberg (1979).

Dans le cadre des systèmes de contrôle interactifs, les fonctionnels sont des facilitateurs. Ils doivent faire preuve de pédagogie, de façon à s'effacer au plus vite dans la relation créée entre le manager opérationnel et le système de contrôle. La ligne hiérarchique, telle que définie par Mintzberg (1979) et en particulier les responsables intermédiaires³⁵ sont au cœur des systèmes de contrôle interactif. Les responsables opérationnels sont les centres névralgiques du réseau d'information qui permettent de diffuser les préoccupations des directeurs verticalement et horizontalement dans l'organisation. Ils constituent ainsi la fonction centrale de l'organisation.

Si certains plaident pour que le contrôle de gestion soit –ou devienne- une préoccupation majeure des fonctions centrales, au sens de Woodward, il semble que, quelle que soit la perspective envisagée, la fonction contrôle de gestion soit destinée à être une fonction périphérique. Dès lors, les débats ne portent que sur le client et l'autorité déléguée au contrôleur de gestion.

2.2.2 La double clientèle du contrôleur décentralisé

L'organisation divisionnelle pose naturellement la question de la place, et par là même du rôle du contrôleur de gestion décentralisé. Le caractère marginal-sécant de sa position peut suivant les choix de rattachement effectués, tendre vers un rôle régalien, au service de la direction générale, ou un rôle d'assistance des équipes locales.

³⁵ Middle managers

Plus précisément, au sein des divisions le contrôleur de gestion connaît un double rattachement : hiérarchique et fonctionnel. Ce dernier principe n'est pas remis en cause dans la littérature. Il existe deux combinaisons principales de ces rattachements. Bouquin (2001) décrit les deux types de rattachement hiérarchique possibles du contrôleur de gestion. Le type de rattachement hiérarchique permettra de déduire la nature du rattachement fonctionnel.

Deux rattachements [hiérarchiques du contrôleur local] sont observables : soit à la direction ou au service central du contrôle de gestion (relation fonctionnelle du contrôleur local avec le dirigeant de l'unité dans laquelle il est envoyé), soit au chef de l'unité opérationnelle (avec relation fonctionnelle du contrôleur et de son homologue de l'échelon supérieur) (Bouquin, 2001, p. 129).

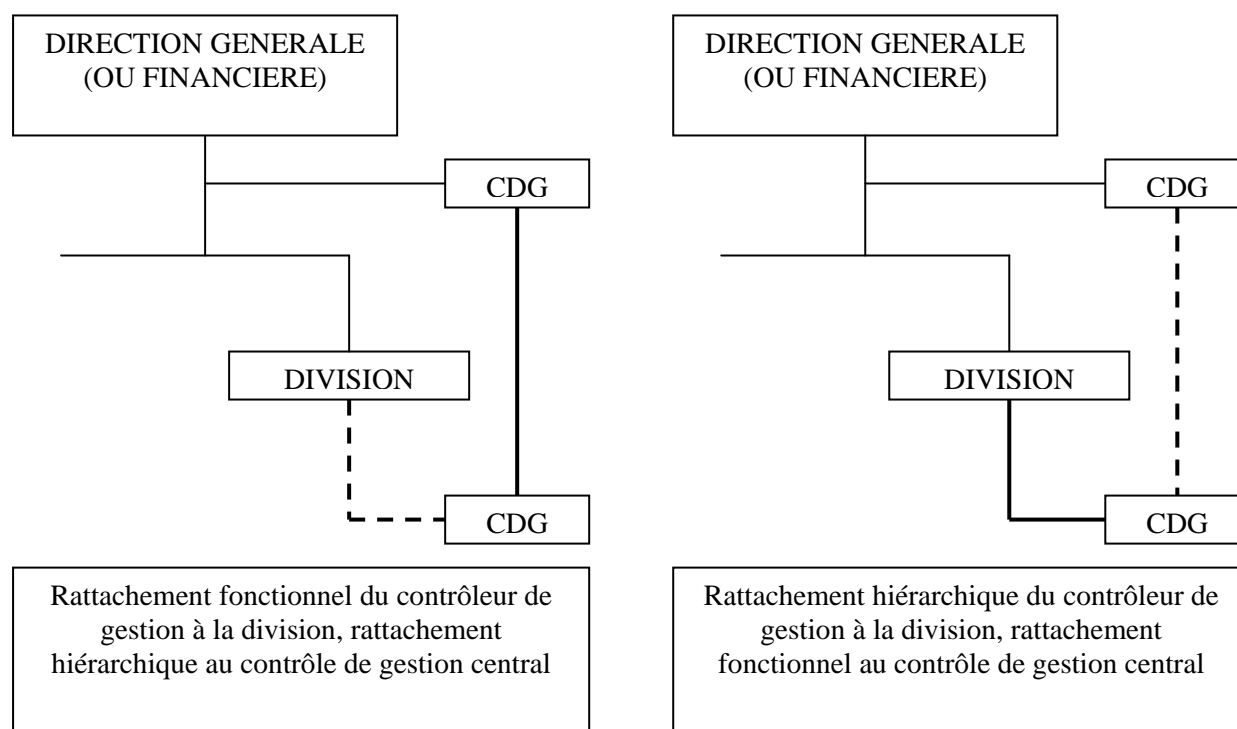


Figure 1-7. Double rattachement du contrôleur de gestion (Bouquin, 2001b, p. 129)

L'enquête de Jordan (1998, p. 8) révèle qu'une des deux combinaisons reste plus fréquente bien qu'elle tende à diminuer.

Rattachement hiérarchique du contrôleur local	1989	1998
C. de G. local rattaché au responsable opérationnel local	74.5%	62%
C. de G. local rattaché au contrôle de gestion central	13%	38%
Double rattachement hiérarchique ³⁶	10.5%	

Tableau 1-18. Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion décentralisé (Jordan, 1998, p.9)

³⁶ Cette dernière rubrique est spécifiée uniquement dans l'enquête menée par Chiapello en 1989 mettant en évidence une typologie des rôles du contrôleur de gestion. Un questionnaire de type échelle de Likert a été envoyé à 1200 personnes (contrôleurs de gestion, directeurs généraux et responsables opérationnels). 593 questionnaires ont été retournés (138 contrôleurs, 114 de la direction générale et 341 responsables opérationnels). Sur ces 593 questionnaires, 300 formaient des jeux complets (réponses de chaque type de fonction d'une même entreprise).

En 1989, 10.5% de contrôleurs participant à l'enquête de Chiapello évoquent leur double rattachement hiérarchique. Ce résultat est à considérer avec prudence. Les enquêtés n'ont-ils pas fait allusion dans ce double rattachement à un lien fonctionnel ?

Le contrôleur de gestion demeure hiérarchiquement rattaché le plus souvent au responsable opérationnel local. Par déduction, il est le plus souvent fonctionnellement rattaché au contrôleur de gestion central. L'autre profil n'est cependant pas marginal. Le tableau qui suit propose une synthèse du traitement de ce thème dans la littérature.

	Choix d'un rattachement	Justification et limites
DFCG in (Bouquin, 2001, p. 126)	Lien hiérarchique avec directeur opérationnel, et fonctionnel avec le contrôle siège	
APEC (1996, p. 18)	Lien hiérarchique avec directeur opérationnel, et fonctionnel avec le contrôle siège	Avantage : légitimité de son avis pour la DG, pouvoir important Inconvénient : position ambiguë par rapport aux opérationnels d'où méfiance
Anthony (1988, p. 81)	Présentation des deux optiques. Aucune ne semble préférable à l'autre	C'est la volonté de la DG d'imposer le contrôle de gestion qui importe.
Bouquin (2001, p. 129)	Présentation des deux optiques. Aucune ne semble préférable à l'autre	C'est la reconnaissance par les opérationnels de la compétence du contrôleur qui importe.

Tableau 1-19. Synthèse des justifications et limites des options de rattachement du contrôleur de gestion

Le double rattachement (hiérarchique et fonctionnel) du contrôleur de gestion constitue-t-il un réel problème ? Selon Sathe (1978), le consensus n'existe pas sur la question. A partir d'une étude composée d'une analyse de 1977 questionnaires dans 129 entreprises et de 180 entretiens dans une douzaine de grandes entreprises, il tente de confronter le point de vue du siège et celui des divisions sur la question.

	Point de vue de la division	Point de vue du siège
Rattachement hiérarchique au directeur de division	Cohérent avec l'autonomie accordée Contribution à l'activité quotidienne opérationnelle Mais dépend du type d'activité (centralisation forte, impact moindre) Et du secteur (fréquence d'apparition de nouveaux produits ou marchés)	- Image de soumission à l'autorité locale
Rattachement hiérarchique à la direction du contrôle	Image négative d'espion Travaille isolément, risque de déconnexion vis-à-vis de la division	Permet une cohérence avec l'implication de la direction dans les opérations Dépend du bénéfice attendu d'une coordination importante des différentes activités Facilite la mise en place d'un contrôle serré en cas de période de stress ou de dérive en terme de gouvernance

Tableau 1-20. Avantages et risques inhérents aux choix de rattachement hiérarchique d'après Sathe (1978)

En ayant recours aux travaux de Kahn *et al.* (1964) sur le conflit de rôles, Hopper (1980) examine les perceptions par les managers et les contrôleurs, des rôles du contrôleur de gestion

dans des conditions de centralisation et de décentralisation de la fonction. Hopper (1980) identifie trois degrés de décentralisation pour les contrôleurs de gestion, en fonction du rattachement hiérarchique et de la position dans l'espace :

- **Complètement décentralisés.** Les contrôleurs de gestion sont hiérarchiquement rattachés à un non-financier et sont situés géographiquement au sein des équipes pour lesquelles elles travaillent.
- **Partiellement décentralisés.** Les contrôleurs de gestion sont rattachés hiérarchiquement à une fonction financière, mais sont physiquement décentralisés.
- Enfin, **complètement centralisés.** Les contrôleurs de gestion ont une relation fonctionnelle avec les managers opérationnels et sont situés géographiquement dans un service de contrôle de gestion, en central (Hopper, 1980, p. 404).

A partir d'une revue de la littérature sur le rôle des contrôleurs de gestion et la structure organisationnelle, Hopper (1980) émet quatre hypothèses :

H.1. Les managers cherchent un rôle d'aide à la maîtrise chez les contrôleurs de gestion, quelle que soit leur position dans l'organisation.

H.2. Donc, les managers ayant un contrôleur de gestion décentralisé sont enclins à le percevoir comme jouant un rôle proche de celui qu'ils attendent de lui.

H.3. Il existe plusieurs avantages interreliés au fait d'avoir des contrôleurs de gestion décentralisés, plutôt que centralisés :

a. les managers interagissent plus avec le contrôleur

b. ont des relations moins conflictuelles

c. Les managers évaluent et étudient davantage les reportings comptables

H.4. Enfin, il y a la question sur ce que cherchent les contrôleurs eux-mêmes. Il est émis comme hypothèse qu'en raison de leur orientation bureaucratique, les contrôleurs de gestion rechercheront plutôt un rôle de teneur de livre (Hopper, 1980, p. 405-406).

Il montre³⁷ que la décentralisation est associée à une plus grande interaction entre les contrôleurs et les autres managers, et associée également à une information perçue comme plus adaptée aux besoins des managers (validation de H3 et H3a). Néanmoins, quel que soit le rattachement, la passivité des contrôleurs de gestion a été mise en évidence. Contrairement aux attentes, ni les relations interpersonnelles, ni un pouvoir excessif des contrôleurs ne sont apparus problématiques. Peu de contrôleurs de gestion ont montré une orientation bureaucratique. Leur incapacité à répondre aux attentes des managers est, d'après Hopper, peut-être liée à l'ambiguïté et au stress émanant du rythme de travail.

Simon *et al.* (1955), à partir de quatre cents entretiens menés dans sept entreprises, concluent que le rattachement formel n'est pas un problème en soi.

Dans la plupart des entreprises que nous avons étudiées, les choix en matière d'autorité formelle n'avaient que peu d'importance. Quel que soit le choix, le contrôleur de gestion usine, par exemple, allait chercher des instructions auprès du département financier lorsqu'il était question de problématiques techniques, et au responsable opérationnel lorsqu'il était question de missions spéciales ou afin d'améliorer la qualité du service rendu aux opérationnels (Simon et al., 1955, p. 82).

³⁷ Les données ont été collectées grâce à des entretiens semi-structurés menés dans six entreprises, puis ces données ont été codées et analysées.

Anthony (1988, p. 81) comme Bouquin (2001, p. 129) situent les enjeux à un autre niveau. Selon Anthony, c'est **l'implication de la direction générale** qui est déterminante pour l'efficacité du contrôleur de gestion, alors que Bouquin met en exergue **les qualités relationnelles et les compétences du contrôleur de gestion comme facteur essentiel de succès**.

*Dans certaines entreprises, tous les adjoints [contrôleurs] des différentes unités ont été formés par le contrôle de gestion du siège, assurant ainsi **une doctrine de pensée**, bien que hiérarchiquement, chacun d'eux dépende du responsable opérationnel auquel il est rattaché. **Le contrôleur est donc un "animateur de réseau" sur lequel il exerce une autorité morale, de compétence** (Bouquin, 2001, p.129).*

D'Iribarne (1989) met en garde contre les difficultés culturelles associées à la mission centralisatrice et régaliennne de la fonction contrôle de gestion. Au cœur d'une stratégie de remise en cause des féodalités existantes dans chacune des branches, ou chacune des fonctions, les contrôleurs de gestion, perçus comme des hommes dévoués au prince, peuvent souffrir alors d'une image honnie, en conflit ouvert avec la logique de l'honneur. Et bien qu'ils soient à même de revêtir les pouvoirs formels qui leurs seront délégués, ils n'hériteront ni de la légitimité, ni de la capacité à mobiliser les troupes.

*Le moyen le plus sûr de « **briser les féodalités** » n'est-il pas de démettre les barons turbulents et indociles et de les remplacer par des **hommes dévoués au prince** ? Ou encore, tout en laissant aux premiers les titres et les honneurs qui leur sont dus, de remettre la réalité du pouvoir à un entourage qui voue son existence au prince ? [...] Mais en fait, **pareille voie est lourde d'effets pervers** (d'Iribarne, 1989, p. 100).*

Car un spectre se profile à l'horizon, une image honnie, celle du gouvernement des courtisans (c'est-à-dire des valets du prince) et d'une obéissance contraire à l'honneur.

*Si un baron indocile, mais respecté des siens, est remplacé par une **créature du prince**, (ou du moins quelqu'un qui est perçu comme tel), le nouveau promu revêtira aisément les pouvoirs formels de son prédécesseur. Il n'hériterait ni de sa légitimité, ni de sa **capacité à mobiliser ses troupes**. Il risque fort d'exacerber chez celles-ci la tendance de chaque groupe à se retrancher dans ses coutumes et ses privilèges (à l'image de ce qu'a connu la France d'Ancien Régime). Certes l'opération réalisée au sommet peut-être répétée à un échelon inférieur, aux dépens des seigneurs de moindre rang trop peu dociles. Mais les effets seront les mêmes. **Et on verra s'installer chez ceux qui ne se retireront pas dans leur fierté, une obéissance servile envers un pouvoir craint sans être respecté...** A moins que les nouveaux venus, pris par le désir d'être reconnus par les leurs, ou pris d'enthousiasme pour leur cause, ne deviennent de nouveaux barons indociles (d'Iribarne, 1989, p. 100).*

La question culturelle sera traitée plus en détail dans le chapitre suivant.

Il apparaît donc que, pour la plupart des auteurs, la question du « client » soit particulièrement délicate. La fonction contrôle de gestion a deux clients majeurs, le management local et la direction générale, et doit tenter de n'en privilégier aucun au détriment de l'autre.

2.2.3 *Autorité de la fonction contrôle : son influence dans la prise de décision*

L'**autorité de la fonction contrôle de gestion** ne peut être envisagée qu'en tenant compte du statut ambigu du contrôleur de gestion dans le **processus information – décision**. Suivant les analyses, le contrôleur influence plus ou moins la prise de décision des opérationnels et de la direction générale.

Au plus faible degré d'intervention, le contrôleur ne fait que transmettre l'information sans agir sur son contenu. Sa mission est de garantir la fiabilité des informations pour optimiser la prise de décision dans l'organisation. Par exemple, Anthony (1988) décrit le contrôleur de gestion local comme un relais entre les opérationnels et la direction générale.

*Sa responsabilité est semblable à celle d'une **entreprise de télécommunication** qui garantit que les messages circulent à travers le système de façon claire, exacte et rapide, sans être responsable de leur contenu ou d'agir en fonction des informations qu'ils contiennent.*

*Le directeur général peut déléguer certaines responsabilités au contrôleur, par exemple, approuver certains changements dans le budget, **mais les responsables opérationnels ont, ou devraient avoir le droit de faire appel des décisions du contrôleur** (Anthony, 1988, p. 81).*

En attribuant au contrôleur un rôle de conseil, d'autres auteurs suggèrent son intervention directe sur l'information transmise (Sathe, 1982).

Ainsi, Simon *et al.* (1955) identifiaient déjà, à partir d'entretiens, trois principales utilisations de l'information comptable par les managers décentralisés.

*Les informations permettant d'évaluer la **performance réalisée** – score-card questions-*

*Les informations d'**organisation de la vigilance** – attention directing data- qui sont fournies grâce à des rapports périodiques quotidiens, hebdomadaires et mensuels.*

*Dans une perspective de **résolution de problèmes** – problem-solving data-, les informations doivent être façonnées pour répondre spécifiquement au problème (Simon *et al.*, 1955, p. 79).*

Les catégories proposées par Schäffer *et al.* (2002), bien que soulignant une participation plus active du contrôleur de gestion à la prise de décision, restent cependant proches de celles identifiées par Simon près de cinquante ans auparavant :

*Les contrôleurs de gestion aident le management en leur fournissant un service spécifique, qui crée un **pré-requis au management rationnel** : ils déchargent les opérationnels en mettant en place et en orientant les actions des managers, et ce faisant, favorisent un management rationnel.*

*Les contrôleurs de gestion aident le management en jouant le rôle d'avocat du diable, révisant et apportant un regard critique, **défiant les actions et les anticipations des opérationnels**, et jouant également un rôle proactif en tant que consultant. En faisant cela, ils sollicitent de façon sélective l'attention des managers, participant ainsi activement à l'atteinte d'un management rationnel (Schäffer *et al.*, 2002, p. 3).*

Le contrôleur apporte une valeur ajoutée à l'information en la transformant en outil d'aide à la décision. Bouquin (2001) évoque cet aspect et émet toutefois des doutes quant à l'utilisation des conseils prodigués. Contribuent-ils réellement à la prise de décision des opérationnels ? A fortiori en cas de conflit d'opinion entre ces derniers et le contrôleur...

*Une première source d'ambiguïté tient à la difficulté de mesurer **l'influence réelle qu'ils exercent** : ils aident à gérer, et certaines entreprises utilisent d'ailleurs la dénomination de "conseiller de gestion". Mais quel est le poids réel de leurs conseils ? Que se passe-t-il lorsqu'un conflit surgit entre un contrôleur et un opérationnel sur la nature des décisions qu'appelle une situation ou sur la nature du diagnostic à porter ? (Bouquin, 2001, p. 124)*

Un niveau supérieur d'intervention peut être décelé. Le contrôleur a un statut privilégié dans le processus information-décision du fait de son accès unique à l'information. Il est en effet à la fois proche de la direction générale et en contact permanent avec les opérationnels. Ceci lui confère une influence importante sur la prise de décision et une légitimité. Les opérationnels, comme la direction générale, perçoivent ce statut privilégié. L'habileté du contrôleur consiste dès lors à orienter la décision sans que les managers se sentent dépossédés de leur pouvoir.

Ainsi, Mouritsen (1996), dans l'étude qu'il a menée auprès de 370 responsables du contrôle de gestion danois, identifie cinq aspects du travail des fonctions contrôle de gestion-comptabilité : la tenue de livres, le conseil, la trésorerie, le contrôle de gestion, et l'administration. La dimension conseil regroupe des processus de contrôle de gestion dans lesquels les départements de contrôle sont impliqués dans la coordination des activités liées à la prise de décision relative au marché (fixation des prix, politique de crédit, analyse de profit) et à la production (productivité, utilisation des capacités, nouveaux investissements et assurance qualité). Bien que les départements de contrôle ne soient pas dotés d'une autorité hiérarchique leur permettant d'appliquer les décisions, **leur influence en tant que centre d'information leur permet de démultiplier leur pouvoir sur les activités organisationnelles**. A l'opposé, au travers de la dimension « contrôle », la fonction contrôle de gestion se focalise sur un processus de contrôle de gestion au travers duquel elle est impliquée dans la responsabilisation des opérationnels vis-à-vis de leurs budgets.

Bühler (1979) s'est particulièrement intéressé à l'influence du contrôleur de gestion³⁸. Il note ainsi que :

L'influence globale du contrôleur semble être plus forte dans le cadre d'organisations indépendantes, dont la structure est plutôt aiguë et opérant dans un environnement légèrement contraignant, mais dont la dimension concurrentielle pose peu de problèmes.

L'effet de la dépendance, surtout sensible au niveau des décisions stratégiques et financières confirme l'idée que ce type de décisions est rarement « délégué » aux filiales ou divisions. L'influence du contrôleur se trouve donc réduite probablement au même titre que celle des autres responsables.

Par contre une certaine complexité interne, due à une configuration aiguë a tendance à augmenter l'influence du contrôleur, confirmant ainsi l'idée que celui-ci joue un rôle important dans la gestion de la masse d'information engendrée par une structure verticalement complexe (Bühler, 1979, p. 375).

³⁸ Bühler (1979) a mené une étude sur un échantillon de 72 entreprises, localisées dans la région parisienne, les régions Rhône-Alpes et Dauphiné-Savoie, appartenant à des secteurs d'activité variés et de tailles diverses. Sa recherche s'inscrit dans le champ de la contingence structurelle. A partir d'échelles, il a effectué des régressions linéaires afin de mesurer le travail et l'influence du contrôleur de gestion sur la prise de décision.

Bühler (1979), après avoir réalisé une analyse discriminante, montre qu'un contrôleur influent :

- *Est dans une organisation indépendante, dont la configuration structurelle est aiguë et située dans un environnement légèrement contraignant ;*
- *Dispose d'un grand nombre de subordonnés et dépend directement du Directeur général ;*
- *Est relativement jeune et n'a pas été spécifiquement formé à la gestion ;*
- *Passe très peu de temps à faire fonctionner son service et a peu de contacts avec les autres responsables fonctionnels ;*
- *Et enfin, n'est pas un « orienteur » (Bühler, 1979, p. 373).*

Ces constatations le conduisent à émettre l'hypothèse selon laquelle :

Un contrôleur influent (tourné vers la résolution de problèmes ; large zone d'activité ; travail « ouvert » ; activités d'intégration) va surtout se rencontrer dans un type d'organisation soumise à un ensemble de contraintes (internes et externes) moyennement importantes, tandis que son existence est moins probable dans le cadre d'organisations soumises à des contraintes très faibles ou très fortes (Bühler, 1979, p. 375).

Bessire (1995) s'interroge également sur le rôle du contrôleur de gestion dans l'entreprise en s'appuyant sur les résultats d'une recherche menée pendant six ans auprès de sociétés du commerce de détail intégré. Elle se propose de faire apparaître son comportement stratégique et son influence sur l'évolution de la culture organisationnelle. Elle souligne ainsi la position stratégique du contrôleur de gestion au sein de l'organisation :

La plupart des études laissent en effet dans l'ombre la figure du contrôleur ou répugnent à admettre qu'il puisse, lui aussi, avoir soif de pouvoir. Il nous paraît nécessaire de faire la distinction entre le comportement prescrit – à tort ou à raison -, et le comportement réel, et d'admettre que son action s'inscrit dans le cadre des jeux de pouvoirs au sein de l'entreprise : il est certes outil de pouvoir pour la direction de l'entreprise et la hiérarchie financière, mais il est aussi acteur gérant sa propre stratégie de pouvoir et, en tant que tel, susceptible d'être un vecteur de changement dans l'organisation (Bessire, 1995, p. 38).

En adoptant comme cadre d'analyse les travaux de Crozier, Bessire (1995) conclut que dans tous les domaines, les contrôleurs de gestion souhaitent augmenter leur influence. Aucune réponse ne fait apparaître le souhait de la diminuer. Le souhait d'une influence plus forte ne dépend pas de son niveau initial, mais plutôt de la nature - stratégique ou non - des domaines.

Sa qualité de fonctionnel 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 (Bessire, 1995, p. 43).

L'APEC (1996) montre comment le contrôleur de gestion peut indirectement prendre des décisions en intervenant après coup sur celles qui ont déjà été prises.

[Le contrôleur de gestion] doit comprendre et faire sien l'intérêt supérieur de l'entreprise pour devenir véritablement, à partir de son observatoire, un conseiller privilégié et écouté par la direction générale ; en particulier en cas de décisions d'exécution trop sommaires, il saura pondérer, rétablir l'équité... (APEC, 1996, p. 48)

Ce même organisme utilise des termes révélateurs de l'ambiguïté du rôle du contrôleur par rapport à la prise de décision. Il suggère que le contrôleur de gestion doit devenir maître dans l'art de proposer sans décider.

*Il y a des écueils à éviter dans l'interprétation de cette dimension de conseil. **En aucun cas, le contrôleur de gestion ne doit se sentir investi d'un quelconque pouvoir décisionnel.** [...] le contrôleur doit se borner, par sa présentation des données et ses commentaires à induire une évidence de choix. Il ne doit, en revanche, en aucun cas prendre position pour une option précise. En effet, il s'assurerait l'inimitié d'une partie des responsables, d'avis divergents ou disqualifiés par les choix entrepris et sa mission, à terme, risquerait d'être totalement compromise (APEC, 1996, p. 48).*

Qui des deux décide ? Celui qui « induit une évidence de choix » ou celui qui, d'après ce qui est inscrit sur l'organigramme, choisit ?

Conclusion de la section 2

La solution initialement préconisée par Taylor, de placer un département d'organisation au cœur même de l'organisation, a été adaptée en raison des difficultés liées au double commandement. Le modèle multidivisionnel, initié par le « couple » Sloan-Brown chez General Motors, relie la centralité et l'autorité en une même problématique : assurer une division optimale du travail tout en coordonnant les différentes unités. La place des services fonctionnels est au cœur de cette problématique, le principe étant qu'ils soient toujours des points de liaison entre les divisions et le centre.

La fonction contrôle de gestion étant, « par nature », périphérique, les seules questions sujettes à débat deviennent le client et l'autorité. Le contrôleur de gestion connaît un double rattachement : hiérarchique et fonctionnel susceptible d'influencer l'identité de son client privilégié. Deux combinaisons principales sont possibles : rattachement hiérarchique au responsable opérationnel et fonctionnel au contrôleur de gestion central et inversement. Les enquêtes de Jordan (1998) et Chiapello (1990a ; 1990b) indiquent en pratique un rattachement hiérarchique plus fréquent au responsable opérationnel local. L'efficacité du contrôleur de gestion ne réside pas dans le choix d'une des deux combinaisons mais dans l'implication de la direction générale, dans les qualités relationnelles du contrôleur et ses compétences perçues par les opérationnels.

L'information est au cœur de la question de l'autorité déléguée au contrôleur de gestion. Mais sur ce sujet, les points de vue des auteurs divergent. Le contrôleur de gestion peut apparaître comme un simple relais. Il ne fait que transmettre l'information sans agir sur son contenu. Sa mission est alors de garantir la fiabilité des informations pour optimiser la prise de décision dans l'organisation. En attribuant au contrôleur un rôle de conseil, d'autres auteurs suggèrent son intervention directe sur l'information transmise. Le contrôleur apporte une valeur ajoutée à l'information en la transformant en outil d'aide à la décision. Enfin, un dernier courant attribue au contrôleur un statut privilégié dans le processus information-décision du fait de son accès unique à l'information. Son contact permanent avec la direction générale et les opérationnels lui confère une légitimité et une influence importante sur la prise de décision. Les opérationnels, comme la direction générale, perçoivent ce statut privilégié. L'habileté du contrôleur consiste, dès lors, à orienter la décision sans que les managers se sentent dépossédés de leur pouvoir. Quel que soit le rôle de conseil reconnu au contrôleur, une double ambiguïté apparaît : proposer sans décider ou décider sans le montrer.

CONCLUSION

Le premier chapitre avait pour objectif de situer le contexte –historique et théorique - dans lequel ont été créés les services fonctionnels et la fonction contrôle. Le département d'organisation initié par Taylor, monolithique et exclusivement au service d'une direction générale, a été rejeté en partie dans sa forme initiale. Les difficultés pratiques d'une mise en place rigoureuse d'un tel schéma organisationnel ont été telles que des aménagements ont été conduits dans la plupart des organisations. En outre, sur le plan théorique, de nombreuses réflexions ont été menées quant à la place assignée aux services fonctionnels et à la fonction contrôle de gestion. Parallèlement, des problématiques de gestion sont apparues cruciales, comme l'équilibre entre créativité et contrôle, entre autonomie et centralisation, ce qui a eu pour effet de devoir « doser » l'intervention des services fonctionnels au sein de l'organisation.

Les régulières adaptations des principes tayloriens ont peu à peu généré des glissements de sens et le concept de service fonctionnel est devenu relativement flou. Toutefois, quelles que soient les missions assignées aux services fonctionnels comme à la fonction contrôle, trois questions sont devenues fondamentales :

- Quelle est l'utilité de ces fonctions ? – incarné par la notion de centralité,
- Si elles sont utiles, à qui rendent-elles service ? –notion de client
- Quel est leur degré d'influence sur les décisions ? – notion d'autorité

Il semble que malgré les tentatives de clarifications conceptuelles, le statut des services fonctionnels et de la fonction contrôle est resté –volontairement ?- confus dans les organisations. Ce « non-choix » relatif aux questions de client et d'autorité déléguée aux services fonctionnels et à la fonction contrôle de gestion montre que, contrairement à ce que semblaient préconiser certains auteurs, l'ambiguïté loin d'apparaître problématique, doit être comprise comme un levier puissant d'équilibre des tensions socio-organisationnelles, comme l'illustre le modèle organisationnel de General Motors.

Il apparaît enfin que la question de la centralité résulte de la combinaison de l'autorité et du client ; statuer sur l'utilité de la fonction contrôle de gestion (centralité) nécessite d'identifier son client et son degré d'influence dans le processus de prise de décision (autorité). **L'autorité et le client sont les deux dimensions permettant de définir la centralité d'une fonction.**

Chapitre 2 - L'ACTIVITE DU CONTROLEUR DE GESTION ET SON CONTEXTE

Le contrôle n'est pas ce que fait le contrôleur. Le contrôle de gestion est un processus. Il n'est pas superposé, ni « parallèle » au processus de management lui-même : il en est une partie, celle pour laquelle le manager souhaite un appui et délègue. Cela dénote l'aspect contingent du rôle confié au contrôleur de gestion, et d'ailleurs sa fragilité.
(Bouquin, 2001, p. 78)

INTRODUCTION

La revue de la littérature relative à la fonction contrôle de gestion et aux services fonctionnels met en évidence une problématique majeure : celle de la place de ces services au sein de l'organisation. Si l'on cherche à appréhender empiriquement les enjeux de la centralité, que nous déclinons en termes de client et d'autorité, une réflexion conceptuelle et méthodologique apparaît indispensable. En effet, la fonction contrôle de gestion n'existe pas en soi. Deux questions se posent alors : qu'observer et comment l'observer ?

Hales (1986, p. 264) s'inscrit dans une démarche qui apparaît parfaitement adaptée à notre objet de recherche. S'intéressant au travail du manager, il précise ainsi :

Je considère donc qu'il est préférable de commencer par chercher ce que font ceux que l'on nomme les managers plutôt que de débattre a priori sur ce qu'ils devraient faire. Ce que je cherche à montrer, néanmoins, c'est qu'une telle recherche amène inévitablement à se demander non pas uniquement qui sont les managers mais ce qu'est le « management » : ce que la plupart des études ont répugné à faire, dans mon sens à leur détriment (Hales, 1986, p. 264).

Notre objectif est d'apporter des connaissances supplémentaires sur le travail du contrôleur de gestion. Nous avons donc choisi de nous intéresser à ceux qui portent, dans les organisations, le nom de « contrôleur de gestion ». Cela, bien évidemment, représente une limite quant à notre objet de recherche, puisque certains postes, pourtant très proches, peuvent être nommés de façon différente. Nous assumons et revendiquons cette limite, car il nous semble délicat,

voire dangereux méthodologiquement et théoriquement parlant, de porter notre attention sur d'autres postes³⁹.

De plus, nous postulons que la fonction contrôle de gestion est constituée de l'ensemble des contrôleurs de gestion. En d'autres termes, ces individus, envisagés comme un groupe, incarnent la fonction contrôle de gestion. Dès lors, **une analyse de ce que font au quotidien les contrôleurs de gestion devient une étape indispensable à la compréhension de la place de la fonction contrôle de gestion au sein de l'organisation**. Ce deuxième chapitre fournit des éléments de réponse à ces deux questions en s'intéressant, au niveau micro-organisationnel, à l'activité des contrôleurs de gestion, et au niveau macro-organisationnel, au contexte dans lequel se situe la fonction contrôle de gestion.

Dans la première section, nous proposons une analyse de la littérature sur le contrôleur de gestion (1.1). Deux limites majeures peuvent être formulées à l'égard de la grande majorité des travaux de recherche relatifs au contrôleur de gestion. D'une part, d'un point de vue conceptuel, les définitions de ce qui est observé sont souvent floues ou absentes. Il est difficile de savoir ce que ces recherches entendent par métier ou par rôle. D'autre part, peu d'attention est portée à l'adéquation entre les méthodes de collecte de données sollicitées, la nature des informations et le type d'interprétation réalisée. Nous veillerons donc à apporter des éléments d'analyse tant conceptuels que méthodologiques permettant d'appréhender l'activité du contrôleur de gestion (1.2).

Dans la seconde section, nous explorons l'influence du contexte sur l'activité des contrôleurs de gestion. Nous postulons en effet que la fonction contrôle d'une part et que l'activité individuelle des contrôleurs de gestion d'autre part, sont influencées par différents facteurs. La taille, la maturité, la technologie et l'incertitude de l'environnement, la stratégie comptent parmi les facteurs influençant la fonction contrôle de gestion (2.1). En outre, certaines facettes de la culture nationale influencent à la fois la fonction contrôle de gestion et l'activité du contrôleur (2.2).

³⁹ Nous reprenons ainsi la recommandation de Becker (1998, p. 21) qui suggère, pour définir un groupe social, de considérer l'appellation donnée par les personnes elles-mêmes concernant leur groupe d'appartenance.

Section 1 L'ACTIVITE DU CONTROLEUR DE GESTION

La première section de ce chapitre propose une méthodologie d'analyse de la fonction contrôle de gestion. La première sous-section a pour objet l'activité des contrôleurs de gestion (1.1). Après avoir présenté les différents postes de contrôleurs de gestion, nous proposons une synthèse des tâches et des styles de contrôleurs de gestion. Les opinions divergent concernant les évolutions du métier et les rôles sont multiples et contradictoires. Ce constat nous incite à prendre les résultats des enquêtes françaises et anglo-saxonnes avec une grande prudence. Il semble en effet nécessaire de garder à l'esprit que personne n'a véritablement intérêt à diffuser une image négative du métier. La critique de Mintzberg (1970) concernant les études sur le travail des managers s'applique parfaitement au travail des contrôleurs de gestion :

Le problème [des études par questionnaire sur le travail du manager] est que le chercheur doit savoir en premier ce que les managers font avant de pouvoir concevoir sa grille. Tout ce qu'il apprendra alors sera la distribution des activités qu'il pense réalisées par le manager.

Quelles catégories ou mots doivent être alors choisis afin de décrire le contenu (i.e. le but) des activités managériales ? Aucune littérature sur le management ne catégorise ce contenu, excepté dans des termes vagues similaires à ceux de Fayol. Et l'on peut être sûrs que les termes de Fayol sont inutiles. (Le lecteur qui en douterait pourrait observer n'importe quel manager pendant vingt minutes et pourrait essayer de faire correspondre les activités observées dans les catégories de Fayol. Par exemple, que fait un manager quand il coordonne ?) (Mintzberg, 1970, p. 88).

Il nous a donc semblé nécessaire d'explicitier ce que nous souhaitions observer (1.2). Les termes métiers, professions, poste et fonction, utilisés dans les recherches, sont apparus pertinents. Mais l'analyse de cette terminologie nous a menée dans ce que l'on pourrait nommer une « impasse méthodologique ». Toutes ces notions se recoupent l'une l'autre et chaque auteur en propose une définition différente, rendant ainsi l'élaboration d'un cadre conceptuel particulièrement délicate. Nous avons donc choisi un terme plus générique -le travail- et comparé les différentes méthodologies employées par les grandes disciplines pour accéder au réel. Un autre problème se posait alors : aucune perspective ne nous donnait accès à un niveau d'analyse pertinent. Cette comparaison nous a permis néanmoins de repenser notre objet de recherche. Au-delà du travail, du poste ou de la fonction, nous cherchons à comprendre le rôle des contrôleurs de gestion dans les organisations. La dernière partie de cette section a donc permis de mener une double réflexion théorique et méthodologique, sur l'accès au rôle. L'abondante littérature en sciences de gestion sur le rôle des managers nous a finalement aidée à mettre en place les premiers éléments de notre cadre d'analyse.

1.1. TACHES, STYLES ET EVOLUTIONS DU CONTROLEUR DE GESTION : UNE REVUE

La littérature sur le travail et sur les contrôleurs de gestion permet d'identifier les items caractérisant notre objet de recherche. Une première question doit néanmoins être posée, celle

de la diversité des postes de contrôleur de gestion. Après avoir fait une brève présentation de l'organisation de la fonction contrôle de gestion et des différents postes de contrôleurs (1.1.1), nous présenterons une revue des tâches et des styles de contrôleur de gestion (1.1.2). Enfin, nous explorerons les évolutions de l'activité des contrôleurs de gestion, telles qu'elles sont présentées (et souhaitées) dans les revues professionnelles destinées aux contrôleurs (1.1.3).

1.1.1 Organisation de la fonction contrôle de gestion

La D.F.C.G. (non daté) identifie six types de contrôleurs de gestion, auxquels viennent s'ajouter des « gestionnaires » : le contrôleur budgétaire, le contrôleur de gestion département, le « gestionnaire affaires », le contrôleur de gestion Direction Commerciale, le contrôleur de gestion Direction Technique, le gestionnaire projets, le contrôleur de gestion Centre de Production.

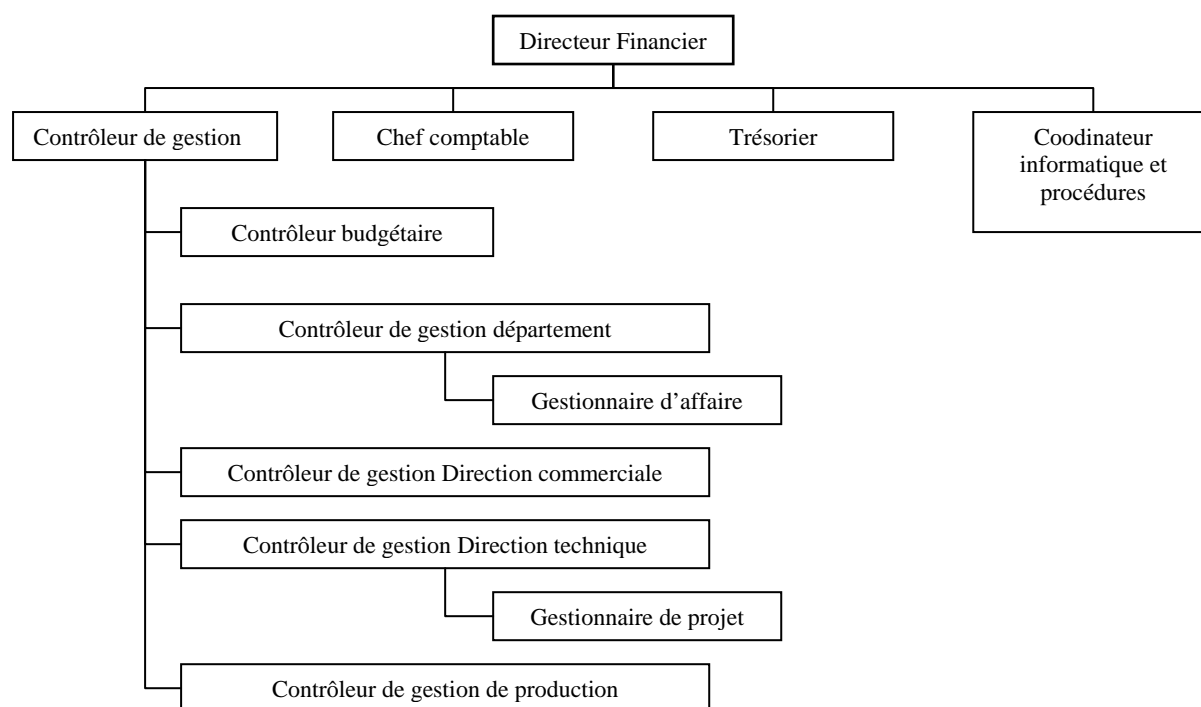


Figure 2-1. Les différents postes de contrôleur de gestion (DFCG, non daté)

La vision de la DFCG semble correspondre à **une structure fonctionnelle plus qu'à une structure divisionnelle**. Dans une structure divisionnelle, quatre types de centres de responsabilités peuvent être identifiés :

- ceux qui correspondent aux grands domaines d'activité stratégique : on parle alors souvent de SBU (Strategic Business Unit) ; il peut s'agir d'une filiale dans un groupe, voire d'un ensemble de filiales, parfois appelé « **branche** » ;
- ceux qui sont chargés de la gestion de chacun des couples produits-marchés (ou des triplets produits-marchés-technologies) contenus dans les domaines d'activité stratégiques : ce sont généralement des filiales, mais il peut s'agir d'entités sans réalité juridique autonome (divisions d'une société) ;
- ceux qui correspondent aux fonctions spécialisées (production, vente, recherche, finance) qui se situent au sein des entités précédentes, mais peuvent également leur être communes, transversales : c'est le cas d'une fonction financière centralisée et quasiment absente des filiales ;

- *les centres, enfin, qui correspondent aux entités élémentaires situées dans chacune des fonctions : ils mènent des « activités » spécialisées, définies comme un ensemble d'opérations élémentaires dont l'enchaînement est stable (Bouquin, 2001, p. 208).*

A chacun de ces niveaux, un « poste » de contrôleur de gestion peut être associé.

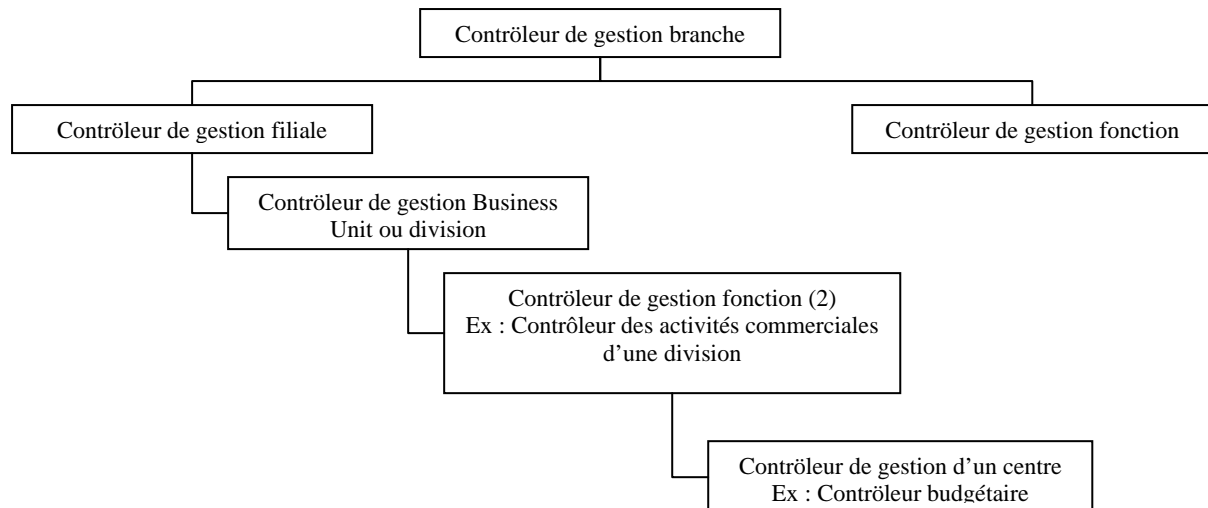


Figure 2-2. Les postes de contrôleurs de gestion d'après Bouquin (2001)

L'APEC (2004, p. 59), pour sa part distingue quatre postes de contrôleurs de gestion : le contrôleur budgétaire, le contrôleur financier, le contrôleur de gestion central et le poste de responsable du contrôle de gestion.

Notre choix s'est porté sur les grandes entreprises, qui ont, pour la plupart, adopté une structure divisionnelle. La typologie de Bouquin (2001) apparaît donc plus pertinente que celle de la D.F.C.G, **eu égard aux entreprises auxquelles nous nous intéressons**. Il nous semble néanmoins nécessaire d'ajouter le poste de contrôleur de gestion « central », situé au siège, mentionné par l'APEC (2004).

1.1.2 La diversité des responsabilités et des tâches du contrôleur de gestion

La diversité des responsabilités du contrôleur de gestion est appréhendée, dans la littérature, sous trois angles : l'étendue des responsabilités du directeur du contrôle de gestion (a), les tâches du contrôleur de gestion (b) et les différents rôles qui lui sont assignés (c). Il apparaît que ces « rôles » peuvent être interprétés en termes d'autorité et de client (d).

a. Les responsabilités du directeur du contrôle de gestion : modèle financier et modèle managérial

Les considérations relatives à la formation, au contexte socio-économique de l'émergence de la fonction contrôle de gestion, et au modèle culturel de gestion des entreprises ne sont pas sans conséquence sur la conception française de la fonction. Aux Etats-Unis, la fonction contrôle de gestion correspond à une définition strictement financière. On parle d'ailleurs beaucoup plus naturellement de « Financial Control » que de « Management Control ». L'influence du modèle de General Motors n'est pas étrangère à ce phénomène (Johnson et Kaplan, 1987).

Ahrens et Chapman (2000) soulignent la valorisation institutionnelle de cette dimension financière :

Des preuves anecdotiques montrent que, dans certaines organisations, le titre de « contrôleur de gestion » est rebaptisé en « manager des dépenses globales ». A un niveau institutionnel, la revue « Management Accounting » de la branche américaine de l'IMA (Institute of Management Accountants), a été récemment rebaptisée « Strategic Finance ». De la même façon, l'association britannique CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) a rebaptisé sa revue « Management Accounting », Financial Management.

En France, l'étendue des services rattachés peut être variable, parfois très étendue, allant jusqu'à faire du contrôle un véritable doublon de la direction générale.

Ainsi, Bouquin (2001) souligne cette différence de conception de la fonction entre les Etats-Unis et la France. Il met pour cela en regard deux définitions : celle du Financial Executive Institute (F.E.I.)⁴⁰ aux Etats-Unis, et celle de l'A.N.C.G.⁴¹ en 1969, devenue par la suite la D.F.C.G. (Association nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion).

Aux Etats-Unis, le contrôleur de gestion (controller ou comptroller) a la responsabilité de la comptabilité et de l'audit interne, de la politique et des procédures comptables, des politiques et des procédures fiscales, des assurances prises par l'entreprise. Une telle conception fait du contrôleur de gestion un membre de la direction financière, chargé d'une fonction de vigilance financière, dont l'évolution éventuelle du rôle n'est alors conçue que comme impliquant une évolution de la fonction financière en général. En France, le directeur du contrôle de gestion a en charge, dans une grande entreprise : les services d'organisation administrative, l'informatique, les services budgétaires, les services comptables, l'audit interne, les études économiques et les statistiques, et le service du plan à long terme (Bouquin, 2001, p. 125).

Outre le côté « impérialiste » de la conception française de la fonction un des risques réside dans la difficulté à comprendre la place réelle qu'occupe le contrôle de gestion dans l'organisation, au sens premier comme au sens figuré. Est-ce un doublon de la direction générale ?

Bouquin (2001) insiste sur l'ambiguïté que génèrent des périmètres de responsabilité variables. La fonction contrôle de gestion peut n'avoir aucun service sous sa responsabilité, ou en diriger de nombreux.

⁴⁰ De 1931 à 1962 : Controllers Institute of America

⁴¹ A.N.C.G. : Association Nationale des Conseillers et Contrôleurs de Gestion

Une [...] source d'ambiguïté tient à la diversité des définitions de fonction des contrôleurs et à celle des services qui leur sont rattachés. Leur autorité hiérarchique peut, selon les cas, s'étendre sur les services comptables, sur les services fiscaux, informatiques, voire parfois sur le service du personnel, s'il n'est pas une direction autonome, ou sur le département juridique. Elle peut aussi ne s'exercer sur aucune de ces unités (Bouquin, 2001, p. 125).

Des enquêtes menées en France permettent de confirmer en partie cette conception relativement large de la fonction contrôle de gestion. Une difficulté réside toutefois dans la confusion entre les responsabilités individuelles « du » contrôleur de gestion et l'étendue des services rattachés à la fonction contrôle de gestion. L'amalgame porte donc sur le libellé « contrôleur de gestion », la plupart des analyses ne précisant pas qu'elles se réfèrent au directeur du contrôle de gestion. Il est donc nécessaire de nuancer cette mise en regard : les responsabilités d'un contrôleur de gestion parmi d'autres peuvent relever d'une vision stricte du contrôle de gestion, alors que la fonction contrôle de gestion, incarnée par son directeur, peut chapeauter un grand nombre de services.

En France, Jordan (1998) identifie trois services pouvant être sous la responsabilité du contrôleur de gestion : le service informatique (système de gestion), la comptabilité générale, et l'audit interne. Jordan prend en compte deux critères influençant l'attribution des responsabilités au contrôleur : la taille de l'entreprise (plus ou moins 500 personnes) et le rattachement de la fonction contrôle de gestion (à la direction générale ou à la direction financière).

Le contrôleur est chargé...	Lorsqu'il est rattaché à la direction financière (60%)	Lorsqu'il est rattaché à la direction générale (40%)
du budget	100%	94%
du suivi des résultats et des tableaux de bord	97%	94%
de la comptabilité analytique	77%	77%
du plan à plus d'un an	49%	74%
de l'informatique de gestion	36%	49%
de la comptabilité générale	30%	31%
de l'audit interne	30%	23%

Tableau 2-1. Etendue des responsabilités du directeur du contrôle de gestion (Jordan, 1998, p. 20)

Dans les entreprises moyennes (moins de 500 personnes), environ 60% des contrôleurs de gestion rattachés à la direction générale chapeautent au moins l'un des trois services. Dans les grandes entreprises, le contrôleur de gestion, quel que soit son rattachement, semble avoir moins de responsabilités directes sur ces trois services.

Il est intéressant de noter que ces résultats diffèrent relativement peu de ceux présentés par Bühler (1979) vingt ans auparavant⁴² :

91% des contrôleurs de gestion ont en charge le contrôle de gestion, 83% s'occupent du contrôle budgétaire, 68% de la comptabilité analytique. Parmi les activités connexes,

⁴² Bühler (1979) a réalisé une étude statistique à partir d'un échantillon de soixante-douze entreprises de la région Rhône-Alpes.

37% ont en charge l'informatique, 38% le juridique et le fiscal, 37% la comptabilité générale, 36% l'audit interne et 16% la formation (Bülher, 1979, p. 323).

Bühler (1979) met en oeuvre une analyse statistique afin de déterminer les facteurs influençant la diversité des responsabilités du contrôleur. Il apparaît que celle-ci subit la double influence de la taille et de la configuration structurelle. En d'autres termes, plus l'entreprise est grande, et plus elle est verticalement complexe, moins grand sera le nombre de responsabilités différentes exercées par le contrôleur de gestion.

Bühler émet une hypothèse quant à l'interprétation que l'on peut faire de ces constats :

*Dans ces conditions, on peut penser que les **organisations ont tendance à se doter d'un véritable spécialiste du contrôle, dont les responsabilités sont strictement délimitées.***

*A l'inverse, dans une **petite entreprise** et/ou dans le cas d'une configuration structurelle plus aplatie, le contrôleur aura sous sa responsabilité des activités beaucoup plus variées [...].*

L'impact de la taille est donc, dans notre étude, assez différent de celui prévu par l'ADFCG, l'Association des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion dans leur publication de 1968. L'ADFCG prévoit en effet que, quelle que soit la taille, le contrôleur aura les mêmes responsabilités (ou fonction). Nos résultats vont à l'encontre de cette prévision (Bülher, 1979, p. 318).

En résumé, une des premières difficultés relatives à la fonction contrôleur de gestion réside dans la définition de son périmètre de responsabilités. Il existe une différence fondamentale entre les conceptions américaine et française de la fonction contrôle de gestion. Aux Etats-Unis, la fonction est strictement financière, dans la lignée de la fonction financière conçue chez General Motors dans les années Sloan-Brown, alors qu'en France, importée bien plus tard, elle peut recouvrir un périmètre de responsabilités plus large. Ce périmètre est néanmoins très variable, notamment en fonction de la taille et de la configuration structurelle de l'organisation (Bühler, 1979).

b. Les tâches du contrôleur de gestion

L'APEC (1996) propose une description des activités récurrentes du contrôleur de gestion. La place du contrôleur de gestion dans la structure (siège / unité opérationnelle) et l'organisation du service contrôle de gestion (par exemple, l'existence d'un contrôleur reporting) déterminent le poids de chacune de ces activités dans le travail quotidien des contrôleurs. Certaines définitions de poste, telles celles mentionnées par la DFCG (non daté), détaillent très précisément la liste d'objectifs assignés au contrôleur en prenant soin d'évoquer les principaux instruments à sa disposition. Il semble que l'objectif soit ici de délimiter clairement la fonction contrôleur de gestion par rapport à celle de directeur général, en faisant explicitement référence aux outils propres des contrôleurs de gestion.

1. La prévision budgétaire	<p>Auprès des responsables opérationnels, les tâches de prévisions concernent : l'aide à l'élaboration d'objectifs propres à chaque département ou unité et la traduction de ces objectifs en termes financiers, la définition des moyens à engager pour chaque objectif, la mise en évidence des changements d'hypothèses possibles et leurs implications financières.</p> <p>Au sein de la cellule centrale de contrôle de gestion, il s'agit de : s'assurer de la compatibilité des budgets entre eux, s'assurer de leur conformité avec l'ensemble des objectifs de l'entreprise, faire se confronter les différents services sur la question, proposer à la direction générale des éléments qui lui permettent d'arbitrer, en dernier ressort entre les différentes solutions.</p>
2. L'analyse des écarts.	<p>Il s'agit d'un suivi permanent des résultats de l'activité de l'entreprise à l'aide d'un "tableau de bord" où figurent les données significatives du point de vue de la production, de l'activité commerciale, des stocks ou de la situation financière. Cette technique permet de mettre en évidence tout écart significatif par rapport aux prévisions. Le travail doit ensuite être complété par une analyse approfondie des causes des déviations ainsi constatées. Cette recherche doit être faite conjointement par le contrôleur et le responsable concerné. Le contrôleur de gestion intervient en tant qu'organisateur du système de contrôle.</p>
3. Le reporting	<p>Il s'agit de transmettre à la société mère dans les normes imposées par elle, les données à la fois comptables et financières ainsi que les volumes. Ici encore, le contrôleur devra garder en mémoire que la qualité de son travail réside dans l'aspect synthétique et dans la dimension utilitariste des données fournies. Un rapport, aussi dense soit-il, ne sera lu et apprécié qu'à la lumière de la réflexion et des décisions qu'il suscite. Ce travail, très technique, suppose la maîtrise d'éléments tels que la trésorerie, de la comptabilité et des aspects commerciaux, sociaux et fiscaux du groupe et de la filiale.</p>
4. La mise au point des procédures	<p>C'est la partie relative au service du contrôle de gestion en tant que tel et non en tant que service d'aide ou de conseil. Elle concerne les mesures à prendre pour définir :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les indicateurs de gestion significatifs, - les procédures communes à utiliser pour que les mesures soient faites sur une base homogène.

Tableau 2-2. Les activités du contrôleur de gestion (APEC, 1996)

La prévision budgétaire, le reporting, l'analyse des écarts et la mise au point de procédures apparaissent comme les tâches principales du contrôleur de gestion. Chiapello (1990a) donne, grâce à une enquête réalisée sur le sujet, une liste des différents domaines d'intervention du contrôleur de gestion, venant confirmer la présentation de l'APEC :

Il s'occupe dans plus de 97% des cas des budgets, du contrôle budgétaire, des tableaux de bord et du système d'information de gestion. Il s'occupe de la comptabilité générale pour 28 % d'entre eux, de la comptabilité analytique pour 76% d'entre eux et de la planification pour 52% d'entre eux. Entre 1982 et 1989, une forte extension des compétences semble avoir eu lieu puisque désormais trois quarts des entreprises laissent au contrôleur de gestion la responsabilité de la comptabilité analytique, contre un tiers auparavant. Une évolution moins forte mais identique est à noter concernant la planification (Chiapello, 1990a, p. 19).

Sathe (1983) évoque le panel des tâches des contrôleurs de gestion aux Etats-Unis :

Un grand nombre de tâches sont liées au plan annuel et au processus budgétaire. Bien que la forme, le temps et l'attention accordée à ces activités varient d'une entreprise à l'autre, le contrôleur de gestion est couramment impliqué dans les nombreuses évaluations des opérations qui doivent être effectuées.

Un autre ensemble important d'activités est rattaché à l'analyse périodique de la performance financière – le reporting. Dans les grandes organisations aujourd'hui, ces analyses sont mensuelles, avec une analyse plus détaillée et approfondie tous les trimestres.

Au-delà de ces activités programmées, le contrôleur est impliqué dans les décisions liées à la publicité, à la promotion, la distribution, le crédit, les stocks, et la politique des prix, pour ne nommer que celles-ci.

Le contrôleur peut également être impliqué dans certaines études sur de nouveaux matériels, nouveaux produits, nouvelles acquisitions, et autres investissements. Dans le cas d'entreprises multidivisionnelles, les contrôleurs sont également impliqués dans la fixation de prix de cessions internes, ainsi que d'autres questions impliquant plusieurs divisions (Sathe, 1983, p. 32).

Les études ponctuelles, qui ne sont mentionnées ni dans les recherches d'HEC, ni dans les travaux de l'APEC font néanmoins partie des tâches assignées au contrôleur de gestion. Une hypothèse peut être émise. Leur caractère ponctuel et partiellement indéfini les fait apparaître moins facilement et moins fréquemment dans les questionnaires, et même dans l'esprit des contrôleurs de gestion.

Mouritsen (1996), dans l'étude qu'il a menée auprès de 370 responsables du contrôle de gestion danois, identifie cinq aspects du travail des fonctions contrôle de gestion-comptabilité : **la tenue de livres, le conseil, la trésorerie, le contrôle de gestion, et l'administration**. La dimension conseil regroupe des processus de contrôle de gestion dans lesquels les départements de contrôle sont impliqués dans **la coordination des activités liées à la prise de décision relative au marché** (fixation des prix, politique de crédit, analyse de profit), et à la production (productivité, utilisation des capacités, nouveaux investissements et assurance qualité).

La définition des activités du contrôleur, qui repose en général sur des aspects techniques, s'avère a priori peu ambiguë et n'entraîne pas de divergences majeures.

Le noyau dur se compose du triptyque : **1/processus budgétaire, 2/analyse des écarts, 3/reporting et mise au point de procédures**. A ce minimum commun vient s'ajouter d'autres tâches comme les études ponctuelles, particulièrement citées dans les études nord-américaines. Concernant **la comptabilité, la trésorerie ou les systèmes d'information** de gestion, il semble qu'il s'agisse davantage de zones de responsabilités ou de services chapeautés par le directeur du contrôle de gestion plutôt que de tâches incombant directement aux contrôleurs de gestion d'une équipe.

c. Les rôles et styles de contrôleurs de gestion

La littérature francophone se distingue de la littérature anglophone par les rôles qu'elle assigne aux contrôleurs de gestion. Deux pôles majeurs sont régulièrement présentés afin de

décrire les rôles des contrôleurs de gestion dans la littérature francophone : les rôles « techniques et de planification » d'un côté et « d'animation-conseil » de l'autre. Les recherches sur le même thème en langue anglaise identifient deux autres pôles : « le mandat de vérification » et « l'aide à la décision ». Nous analysons successivement ces deux « visions » des rôles.

Le tableau récapitulatif (Tableau 2-3) présente différentes acceptions du métier du contrôleur de gestion, autour des missions, des tâches et des rôles qui lui sont assignés. S'il existe une variété des libellés, les deux dimensions « technique- planification » et « animation-conseil » apparaissent assez distinctement. Le profil du contrôleur de gestion idéal devrait ainsi allier les qualités nécessaires à l'exercice de ces deux dimensions :

D'une part, un sens de la rigueur, de la méthode, de l'organisation, d'autre part, un sens de la communication, de la diplomatie ; c'est-à-dire, tout ce qui dans l'approche décentralisée du contrôle de gestion, permet de faire "passer le message" auprès des opérationnels. Une même tâche sollicite les deux qualités simultanément. Par exemple, le respect des délais dans le reporting mensuel exige une rigueur technique (exactitude des chiffres, etc.) Cependant, celle-ci est impossible à atteindre sans un bon relationnel permettant d'obtenir les informations pertinentes auprès des opérationnels (APEC, 1996).

Bescos (2002) souligne également la « variété des compétences à mobiliser » en conclusion de l'enquête qu'il a menée pour la DFCG :

*On ne peut qu'être frappé par la **variété des compétences à mobiliser et des enjeux à maîtriser**. A cela, s'ajoute une plus grande complexité des interactions entre l'actualisation des techniques, la nécessité de communiquer avec les autres membres de l'entreprise et l'ouverture vers de nouveaux domaines de compétences, sans perdre de vue la contrainte d'une amélioration de l'efficacité et de la qualité des prestations fournies (Bescos, 2002, p. 20).*

	Mission	Tâches	Rôles
DFCG (non daté)	Contribuer à l'amélioration de l'efficacité et de la rentabilité des activités.	<ul style="list-style-type: none"> - Construction budgétaire - Décision opérationnelle - Mesure de la performance - Optimisation - Contrôle interne - Animation supervision 	Garantir la pertinence et le réalisme des informations de gestion (c'est-à-dire améliorer le processus décisionnel)
Ardoin, (1979)	Contribuer à l'amélioration de l'efficacité et de la rentabilité des activités.	<p style="text-align: center;">Mettre à la disposition des opérationnels les outils adéquats</p> <ul style="list-style-type: none"> - Former à l'utilisation du système de gestion - Stimuler à faire le contrôle de leur gestion - Poser les bonnes questions - Soumettre les analyses les plus parlantes - Remettre en cause systématiquement les objectifs 	<p>Rôle d'architecte du système de contrôle de gestion (faire faire le contrôle de gestion par les responsables opérationnels grâce à) :</p> <p>Un travail sur les comportements (Rôle d'animateur du processus de contrôle) Gérer des conflits, améliorer la communication, augmenter la motivation, faciliter le changement, élever la productivité</p> <p>Un travail sur les techniques (Rôle d'opérateur du système de contrôle) Définir des structures d'organisation, définir des techniques de prise de décision, de prévision, de planification, concevoir et gérer les systèmes comptables</p>
APEC (1996)	Contribuer à améliorer le résultat de l'entreprise	<ul style="list-style-type: none"> - Prévision budgétaire - Analyse des écarts - Reporting - Mise au point de procédures 	<p>Planifier (l'homme des études économiques) Animer (l'animateur de réseau)</p>
Chiapello (1990a ; 1990b), Jordan (1998), Löning <i>et al.</i> (1998, p. 241) (enquêtes HEC)		<ul style="list-style-type: none"> - Budget - Suivi et contrôle budgétaire - Tableaux de bord - Comptabilité analytique - Planification à plus d'un an - Système d'information 	<p>Conception du système (l'architecte du système de contrôle) Rôle technique (l'opérateur du système) Animation des hommes (l'animateur du processus) Représentation que les contrôleurs ont d'eux-mêmes (Chiapello) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les techniciens (28% des contrôleurs) - les consultants-évaluateurs (23% des contrôleurs), - les conseillers (49% des contrôleurs)

Tableau 2-3. Synthèse des descriptions du métier de contrôleur de gestion

Le côté irréaliste de la multiplicité des compétences requises est parfois reconnu :

A dire vrai, ce profil semble tenir du rêve tant les qualités qu'il suppose sont rarement associées chez une seule personne (APEC, 1996).

Ce constat amène certains auteurs à relativiser cette vision quelque peu idyllique du métier du contrôleur de gestion et à tenter d'identifier le poids respectif des différents rôles des contrôleurs de gestion. Par exemple, à la lecture d'offres d'emploi de contrôleur, Ardoin et Jordan (1979) ont identifié **la prédominance des aspects techniques sur les activités relatives au rôle de conseil.**

De manière très pragmatique, on peut observer que les descriptions de fonction relevées notamment dans les offres d'emploi s'apparentent à la deuxième approche [approche technique]. Le plus souvent, on y fait état des compétences et de l'expérience du contrôleur dans le maniement des techniques (Ardoin et Jordan, 1979, p. 101).

Ceci est confirmé par Chiapello (1990b), qui note que le contrôleur de gestion consacre une grande part de son temps à des tâches techniques. La suprématie du maniement des outils sur l'animation des hommes se retrouve tant dans les projets envisagés par les contrôleurs que dans leurs activités quotidiennes :

Les projets de développement des contrôleurs ne sont paradoxalement pas en parfaite cohérence avec les rôles souhaités et réels du contrôle de gestion dans leur entreprise.

*En effet, le diagnostic des rôles faisait apparaître une volonté des contrôleurs **d'être plus centrés sur l'aide à la décision. Or les projets techniques – améliorer la mesure des résultats et des écarts de performance- sont tout aussi importants que les projets de développement de l'aide à la décision.** Les préoccupations techniques restent donc extrêmement importantes (Chiapello, 1990b, p. 21).*

De même, Jordan (1998), huit ans plus tard, fera un constat similaire tant sur l'activité actuelle que sur les projets des contrôleurs :

[Alors que] la moitié du temps [du contrôleur] est consacrée à la mécanique (production de données, supervision technique du fonctionnement des outils), il souhaiterait pouvoir consacrer cette proportion à l'animation des hommes. [Mais,] ses projets de développement se concentrent quasi-exclusivement sur la mise en place d'E.I.S – intranet – datawarehouse, et de progiciels intégrés (Jordan, 1998, p. 5).

L'APEC (1996) en décrivant des activités traditionnellement reliées au rôle d'animation du contrôleur, les présente d'ailleurs comme étant en marge de sa mission.

*Détenteur d'informations précieuses et exclusives, le contrôleur de gestion est fréquemment sollicité pour assurer, au-delà du cadre original de sa mission, **son rôle de conseil.** Cette fonction de conseil est exercée auprès des différents responsables opérationnels comme auprès de la direction générale. Elle a pour but de :*

- *Fournir aux responsables [opérationnels] des renseignements permanents chiffrés susceptibles de déterminer des actions correctives immédiates*
- *Fournir des résultats qu'ils ont obtenus, des résultats des autres services (conjoncture interne à l'entreprise)*
- *Fournir de la conjoncture économique générale et à venir (APEC, 1996).*

Loin de la vision optimiste de la D.F.C.G. (non daté), l'ambiguïté relevée par Bouquin (2001) quant à l'autorité des contrôleurs de gestion (poids réel des conseils des contrôleurs), comme celle de la double mission, (animer et planifier) sont prégnantes. Il semble qu'en cas de situation peu favorable, les contrôleurs de gestion se concentrent sur la planification et les outils, se positionnant résolument comme une fonction périphérique, plutôt au service de la

direction générale et sans grande influence sur les décisions. En définitive, si le contrôleur de gestion a bien un rôle d'animation et de conseil à jouer, il semble que ce rôle est, et reste, secondaire par rapport à son rôle « technique et de planification ».

La littérature anglo-saxonne appréhende le rôle des contrôleurs de gestion sous l'angle de l'aide à la maîtrise et de la vérification (Simon *et al.*, 1955 ; Sathe, 1978 ; Hopper, 1980 ; Sathe, 1982, 1983).

Ainsi, Hopper (1980) attribue deux rôles différents aux contrôleurs de gestion des unités : la tenue des livres, au sens large et le rôle d'aide à la maîtrise.

- *La tenue de livres* – book-keeper - se réfère à la mise en place et la gestion des systèmes d'informations permettant aux supérieurs de juger la performance de leurs subordonnés.
- *Le rôle d'aide à la maîtrise* - the service role - identifie 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).

La problématique « aide versus vérification » est inhérente à toute fonction contrôle de gestion au sein d'une organisation de grande taille. Les conflits intraorganisationnels peuvent rendre délicate l'atteinte des buts de l'organisation. La clé de la décentralisation contrôlée, de l'autonomie maîtrisée des unités opérationnelles, pose la question du rôle des contrôleurs de gestion, en particulier des contrôleurs de gestion dits « locaux ».

Sathe (1983), propose une synthèse des points de vue de Hopper (1980) et de Simon *et al.* (Simon *et al.*, 1955) en définissant l'efficacité du contrôleur de gestion comme étant sa capacité à :

- *Fournir une information et une analyse de qualité permettant à l'équipe opérationnelle de prendre les bonnes décisions*
- *Mais également à s'impliquer dans le processus de décision opérationnelle en proposant des plans d'action et en remettant en question les plans et les actions des cadres opérationnels.*
- *Mais le groupe se repose également sur le contrôleur local pour qu'il assure son rôle de gardien* (Sathe, 1983, p. 31).

Sathe (1983) reformule ainsi les deux responsabilités majeures des contrôleurs de gestion comme étant :

Aider l'équipe opérationnelle dans le processus de prise de décision, ce que l'on appelle couramment la responsabilité de service au management

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).

Sathe (1982) à partir de questionnaires et d'entretiens, identifie quatre profils de contrôleurs de gestion et souligne les avantages et les risques potentiels liés à chacun de ces profils.

Style	Rôle du contrôleur	Comportement nécessaire du contrôleur	Avantages potentiels	Risques potentiels
Le contrôleur impliqué	Mise en avant de la dimension d'aide à la décision ; Faible mise en avant des responsabilités de reporting financier et de contrôle interne	Reste activement impliqué dans la prise de décision au niveau de la division	Contribution à la prise de décision au niveau de l'unité	Risque d'inhibition de la créativité et de l'initiative des opérationnels
Le contrôleur indépendant	Mise en avant des responsabilités de reporting financier et de contrôle interne; Faible mise en avant de la dimension d'aide à la décision	Maintient une certaine objectivité et une indépendance vis-à-vis des opérationnels auxquels il est rattaché	Assurance d'un reporting financier fiable et d'un contrôle interne assuré (mais ex-post)	Contrôleur perçu comme un étranger, rendant la proactivité délicate
Le contrôleur partagé	Les rôles sont partagés. 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, les deux dimensions étant importantes.	Le contrôleur qui a une responsabilité en termes d'aide à la décision est très impliqué dans la prise de décision opérationnelle. Le contrôleur de gestion qui se voit assigner la responsabilité en termes de contrôle interne et reporting financier doit garder un sens de l'objectivité et d'indépendance vis-à-vis de l'équipe	Contribution à la prise de décision au niveau de l'unité Assurance d'un reporting financier fiable et d'un contrôle interne assuré	Dédoublement des efforts et des ressources. Affaiblit la coordination entre les deux phases de la même fonction. Contrôle anticipé difficile à mettre en œuvre Risque d'inhibition de la créativité et de l'initiative des opérationnels
Le contrôleur puissant	Les deux dimensions d'aide à la décision et de reporting financier et de contrôle interne sont jugées importantes et sous la responsabilité des mêmes individus	Doit rester activement impliqué dans les décisions opérationnelles tout en restant indépendant de l'équipe opérationnelle	Contribution à la prise de décision au niveau de l'unité Assurance d'un reporting financier fiable et d'un contrôle interne assuré avant les faits.	Sélection, formation et développement de contrôleurs « forts » Risque d'inhibition de la créativité et de l'initiative des opérationnels

Tableau 2-4. Les quatre styles de contrôleur de gestion d'après Sathe (1982, p. 132-133)

Les études présentant l'évolution de l'activité du contrôleur de gestion tentent, comme nous allons le voir, de plaider en faveur d'une diffusion du modèle du contrôleur « puissant ». Il est

toutefois difficile de distinguer au sein de ces études les tendances réelles des souhaits formulés par les contrôleurs de gestion.

d. Autorité, client et rôles du contrôleur de gestion

L'analyse de la littérature sur les « rôles et styles » des contrôleurs de gestion (c) permet de distinguer deux visions.

La littérature francophone identifie trois rôles pour les contrôleurs de gestion. Ils peuvent être positionnés sur deux axes liés à la problématique de la place de la fonction contrôle de gestion au sein de l'organisation. Ces axes représentent, d'une part, le niveau d'interaction entre le contrôleur de gestion et ceux qui sont supposés être ses interlocuteurs et, d'autre part, le degré d'implication des contrôleurs de gestion dans la prise de décision (autorité). Trois rôles sont identifiés : un rôle **technique/planification**, fait référence au maniement ou même à l'élaboration solitaire d'un outil par le contrôleur de gestion. **L'animation** se réfère à une activité nécessairement collective, qui peut être médiée ou non par l'utilisation d'un outil. L'animateur se présente comme étant en retrait de la décision. Enfin, **le conseil**, parfois associé à l'animation, implique également une activité collective, mais qui, à la différence de la notion d'animation, place le contrôleur dans une position active, quasi égale vis-à-vis de son ou de ses interlocuteurs.

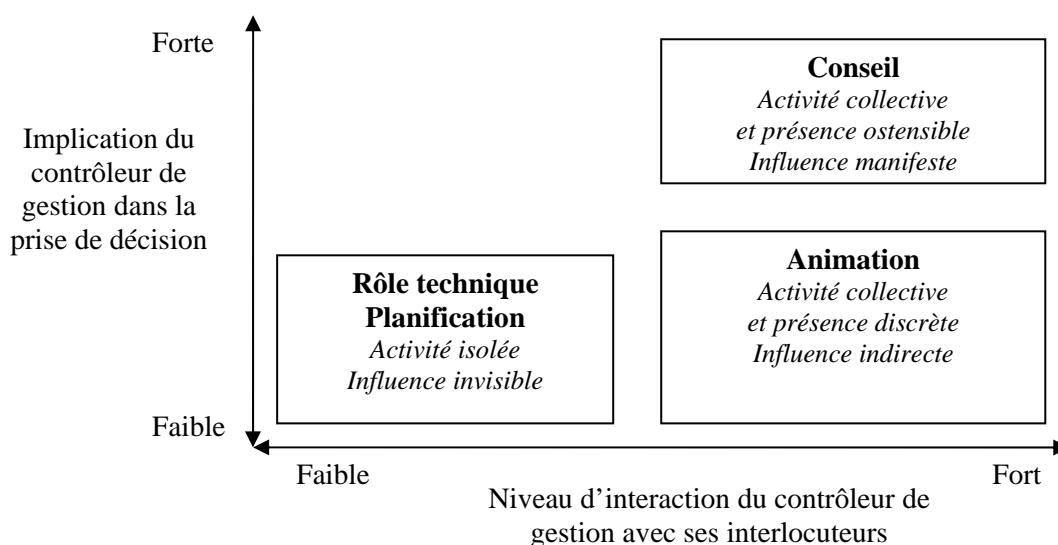


Figure 2-3. Les rôles des contrôleurs de gestion : une lecture en termes d'autorité et d'interaction

Les deux pôles Conseil/Technique sont présentés comme conflictuels dans la littérature. L'argument avancé est l'incapacité de l'individu à cumuler les qualités nécessaires à l'exercice de ces deux rôles. Peu d'analyses sont avancées quant aux effets de ce conflit. Nous émettons une hypothèse différente. Selon nous, la véritable question est davantage celle de la qualité des relations établies entre les opérationnels et les contrôleurs de gestion et de ses effets sur la répartition de la responsabilité du processus de contrôle de gestion. Si les relations sont distantes, les contrôleurs de gestion rencontrent des difficultés à endosser leur rôle d'animateur et a fortiori de conseil. Ils ont alors tendance à limiter leur rôle à celui d'un technicien et/ou d'un planificateur.

Le rattachement du contrôleur de gestion et donc le « client » pourrait-on dire, est la problématique privilégiée des travaux anglo-saxons. Hopper identifie deux rôles : « le mandat de vérification » et « l'aide à la décision ». Sathe, pour sa part, met en évidence trois styles de contrôleurs de gestion, le quatrième style présenté étant une configuration où deux individus vont jouer, pour l'un, un rôle de contrôleur indépendant et, pour l'autre, celui d'un contrôleur impliqué. Ces styles peuvent être replacés sur deux axes.

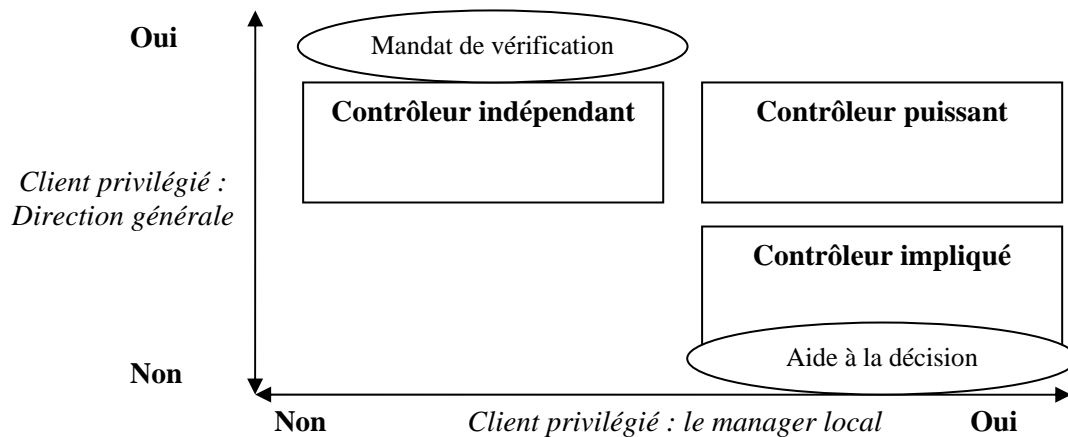


Figure 2-4. Les styles et les rôles des contrôleurs de gestion d'après Sathe (1983) et Hopper (1980) : une lecture en termes de client

Ces deux typologies sont complémentaires. La première permet de synthétiser et d'associer la fréquence et la qualité des relations avec le type de tâches réalisées par le contrôleur de gestion et de les combiner avec l'influence du contrôleur de gestion sur la prise de décision (autorité). Elle donne ainsi un premier sens au contexte de réalisation des tâches, en nous informant sur leur mode d'exécution (solitaire ou collectif). On peut noter que dans cette perspective, une **forte implication du contrôleur de gestion dans la prise de décision** semble implicitement **imposer un niveau élevé d'interaction avec les interlocuteurs**. En effet, la case vacante concerne la combinaison « implication élevée, faible niveau d'interaction ».

La seconde typologie fait apparaître le « client » pour lequel le contrôleur de gestion travaille. Il est intéressant de noter que, dans une perspective anglo-saxonne, les contrôleurs de gestion doivent nécessairement servir soit le management local soit la direction générale. **Il semble hors de propos d'imaginer que les contrôleurs de gestion ne pourraient servir aucun des deux.**

1.1.3 Quelles évolutions de l'activité du contrôleur de gestion ?

Que nous disent les travaux récents concernant l'évolution de l'activité des contrôleurs de gestion ? En Grande-Bretagne, Burns et Yazdifar (2001) ont identifié les cinq tâches qui

apparaissaient aux yeux des contrôleurs de gestion⁴³ comme les plus importantes ces cinq dernières années : l'évaluation de la performance des entités, le contrôle financier et le contrôle des coûts, l'interprétation et la présentation des résultats de gestion, la planification et la gestion du budget et l'interprétation de l'information opérationnelle. Les tâches traditionnelles du contrôle de gestion ont obtenu de bons résultats, mais un quart des répondants anticipent une importance grandissante des « nouvelles » tâches du contrôle de gestion dans le futur. Parmi ces nouvelles tâches, nous retrouvons la **planification stratégique et la prise de décisions stratégiques, la mise en œuvre de la stratégie opérationnelle, la création de valeur, la conception et la mise en place de nouveaux systèmes d'information.**

Aux Etats-Unis, Siegel et Sorensen (1999) aboutissent à des résultats similaires. En dupliquant une étude réalisée une première fois en 1995, ils tentent d'observer les changements dans le travail et le rôle des contrôleurs de gestion dans l'organisation⁴⁴. Siegel et Sorensen (1999) montrent que, bien que les activités traditionnelles du contrôleur de gestion continuent à représenter une large partie de leur temps, deux tendances majeures dans la profession sont claires :

Ils notent une augmentation de l'analyse et de la prise de décision :

Près de 80% des contrôleurs de gestion passent plus de temps à analyser l'information et participer à la prise de décision qu'il y a cinq ans. Lorsqu'ils anticipent sur les trois années à venir, plus de 80% pensent qu'ils y passeront encore davantage de temps.

- *Les autres activités non-traditionnelles sont également à la hausse*

*Plus de temps est consacré à des activités non traditionnelles comme la **planification stratégique, le conseil interne, l'amélioration des processus et l'évaluation des performances.** Lorsqu'ils anticipent sur les trois années à venir, les contrôleurs de gestion pensent qu'ils y passeront encore davantage de temps.*

- *Les activités traditionnelles sont en recul*

*Près de 50% déclarent qu'ils passent moins de temps à préparer les **reportings** qu'il y a cinq ans. En se projetant à trois ans, plus de 60% d'entre eux pensent qu'ils y accorderont encore moins de temps. Les **autres activités en recul** sont : les **systèmes comptables, la politique comptable et la consolidation.** Les répondants anticipent également un recul du temps accordé au budget court terme, à la comptabilité des projets (Siegel et Sorensen, 1999, p. 7).*

La planification et le processus stratégiques apparaissent comme des éléments critiques du succès des entreprises

⁴³ Un millier de membres du CIMA (The Chartered Institute of Management Accountants), en poste depuis plus de cinq ans, et diplômés depuis plus de sept ans.

⁴⁴ L'étude a été commandée par l'IMA (Institute of Management Accountants). Les entretiens ont été menés par téléphone auprès de 300 contrôleurs de gestion choisis au hasard dans les annuaires de l'IMA et de l'AICPA (American Institute of Certified Public Accountants). Les répondants, comme pour l'enquête de Burns et Yazdifar, devaient avoir au moins sept ans d'expérience, afin de pouvoir s'exprimer sur l'évolution de la fonction depuis cinq ans. D'autres entretiens ont été menés en face à face avec des contrôleurs de gestion dans cinq entreprises connues pour être à la pointe de la pratique de contrôle de gestion. L'analyse de la pratique de 1999 fournit à la fois une photographie de l'état actuel de la profession de contrôleur de gestion et un indicateur du chemin que la profession est en train de prendre.

L'amélioration des processus et la planification stratégique sont perçus comme les activités les plus importantes pour le succès des entreprises. Ces activités sont rarement enseignées dans les formations universitaires (Siegel et Sorensen, 1999, p. 7).

Une synthèse de leurs conclusions est présentée dans le tableau ci-dessous.

Sujet	Analyse des résultats
Valeur ajoutée dans les organisations en hausse	Grands vainqueurs de la révolution technologique, les contrôleurs de gestion sont de plus en plus demandés pour des conseils, pour leur expertise, et leur implication. Ils déclarent qu'ils sont perçus par les autres fonctions, de plus en plus comme apporteurs de valeur ajoutée par rapport au passé.
Image améliorée	Dans de nombreuses entreprises, les contrôleurs de gestion estiment que l'image de « compteur de haricots » va en s'atténuant.
Amélioration de la communication avec les non-comptables	Les contrôleurs de gestion passent plus de temps avec les opérationnels aujourd'hui qu'il y a cinq ans. Les répondants affirment tous que de bonnes capacités relationnelles sont essentielles pour réussir dans le métier.
Amélioration des décisions opérationnelles	Dans les entreprises où les contrôleurs de gestion agissent comme des partenaires de business, des preuves anecdotiques montrent que de meilleures décisions sont prises.
Positionnement physique dans l'organisation	Les contrôleurs de gestion américains travaillaient traditionnellement dans des départements de contrôle de gestion qui étaient physiquement isolés des unités opérationnelles. En 1999, néanmoins, 20% des répondants ont déclaré qu'au moins 50% des contrôleurs de gestion de leur entreprise ont été délocalisés dans les unités opérationnelles. Ce taux atteint 45% dans les entreprises ayant une grande fonction finance
Participation à des équipes/ Augmentation du leadership	Plus de 50% des contrôleurs de gestion travaillent désormais dans des équipes transversales, et sont de plus en plus amenés à tenir des rôles de leader.
Satisfaction au travail	Les contrôleurs de gestion apprécient leur nouveau statut. Un sentiment d'excitation se diffuse lorsqu'ils évoquent leur implication dans l'activité opérationnelle. Ils pensent que cette tendance va s'intensifier dans les années à venir et espèrent être impliqués encore davantage dans la planification stratégique, les analyses économiques et financières, la prise de décision le conseil interne et l'amélioration des processus.
Qualité de vie	Comme ils sont de plus en plus demandés, ils expriment quelques inquiétudes concernant notamment l'équilibre entre vie personnelle et vie professionnelle.
Obsolescence du terme « management accountant »	Pertinent dans la littérature académique, le terme est rarement utilisé en pratique. Les contrôleurs de gestion préfèrent dire d'eux-mêmes qu'ils travaillent dans la « finance », en tant « qu'analystes, partenaires de business, business managers, ou controllers ».
Accélération du changement	La transformation du contrôle de gestion est encore en cours. Plus de 80% des répondants affirment que le changement au sein de leur travail a été plus rapide sur les 5 dernières années que pendant la période de 1990 à 1995. Plus de 70% s'attendent à ce que le changement s'accélère encore dans les trois prochaines années. Aucun des répondants ne s'attend à ce que le rythme s'atténue.

Sujet	Analyse des résultats
Compétences pour le succès	Pour les débutants en contrôle de gestion qui veulent réussir dans un environnement dynamique, les compétences les plus nécessaires sont : la capacité à bien communiquer oralement et par écrit, capacité à travailler en équipe, des qualités d'analyses, une solide compréhension de la comptabilité et du fonctionnement de l'activité.
La prochaine étape	Certains contrôleurs de gestion anticipent que le rôle va s'étendre au-delà du co-pilotage pour devenir un véritable partenariat stratégique. Ils seront plus stratégiques, plus dans l'anticipation, et plus proactif. Ils partageront la prise de décision avec le PDG.

Tableau 2-5. Synthèse des résultats de l'enquête commandée par l'IMA (Siegel et Sorensen, 1999)

Une synthèse des différentes enquêtes réalisées par ou pour les associations professionnelles permet d'aboutir à une synthèse de l'évolution perçue par les contrôleurs de gestion des tâches qui ont fait et feront leur quotidien dans les années à venir.

Nouvelles tâches	Tâches en recul
<p>Augmentation de l'autorité : vers un contrôleur puissant</p> <ul style="list-style-type: none"> - Analyse de l'information - Conseil interne - Participation à la prise de décisions « stratégiques » - Planification stratégique - Evaluation des performances <p>Dimension technique et centralisatrice</p> <ul style="list-style-type: none"> - Conception et mise en place de nouveaux systèmes d'information - Amélioration des processus 	<p>Processus budgétaire</p> <ul style="list-style-type: none"> - Budget court terme <p>Activités liées à la comptabilité : fonctions périphériques</p> <ul style="list-style-type: none"> - Systèmes comptables - Politique comptable - Comptabilité - Comptabilité des projets <p>Diminution des tâches récurrentes « techniciennes »</p> <ul style="list-style-type: none"> - Reporting - Consolidation

Tableau 2-6. Evolution des tâches des contrôleurs de gestion d'après les enquêtes commandées par le CIMA (Burns et Ezzamel, 1999 ; Burns et Scapens, 2000b ; Burns et Yazdifar, 2001) et l'IMA (Siegel et Sorensen, 1999)

Ces constats laissent entrevoir une nouvelle place pour les contrôleurs de gestion :

- leur participation plus active à **la prise de décisions stratégiques** traduit une augmentation de leur autorité et de la centralité de la fonction, désormais imbriquée dans le cœur de l'activité globale de l'entreprise
- la part importante de la conception et de la **mise en place de nouveaux systèmes d'information** fait toutefois apparaître un autre visage du contrôleur de gestion, préoccupé par des questions de paramétrage de logiciels, éminemment technique et donc moins libre pour prendre part à la vie opérationnelle.

Les résultats de l'enquête sont néanmoins à prendre avec précaution. Il est en effet difficile de savoir si, et dans quelles conditions, ces changements sont réellement à la portée de la seule ambition des contrôleurs de gestion. Il apparaît également délicat de distinguer ce qui relève de la réalité de ce que les contrôleurs souhaitent, au travers de leurs réponses, promouvoir

comme image d'eux-mêmes. Cette tendance est particulièrement nette dans les articles issus des revues professionnelles prônant un « repositionnement stratégique de la fonction ».

Au menu des nouvelles ambitions et problématiques de l'activité du contrôleur de gestion : les nouveaux systèmes d'information (a). Plusieurs scénarii sont développés quant à l'impact de ces nouveaux systèmes. Certains y voient un argument supplémentaire pour repositionner stratégiquement la fonction contrôle de gestion (b), alors que d'autres y lisent l'arrêt de mort du contrôleur de gestion (c). Enfin, des auteurs viennent nuancer la dimension radicale de l'évolution du contrôleur de gestion (d).

a. L'avènement des nouveaux systèmes d'information et leurs effets sur les tâches des contrôleurs de gestion

Selon Danziger (1995), les progrès de l'informatique sont à l'origine du développement des nouveaux rôles des contrôleurs :

Les progrès de l'informatique et sa diffusion dans l'organisation permettent désormais :

- *d'automatiser le processus de saisie et de traitement de l'information,*
- *de décentraliser sur les sites concernés le contrôle de la performance, chaque responsable étant en mesure de gérer l'indicateur qui conditionne la bonne marche de son unité.*

Dès lors, si ce changement de structure est réalisé et cette délégation acceptée, le contrôleur se trouve déchargé de la phase bureaucratique de son activité et recouvre le temps nécessaire pour comprendre le procédé de concentration du jus d'orange ou l'importance des coûts d'approche dans le transport maritime. Employant la même langue que ses interlocuteurs, utilisant les mêmes unités, il peut écouter, former, conseiller (Danziger, 1995, p. 101).

Le temps dégagé par les nouveaux systèmes d'information permettrait donc aux contrôleurs de gestion de se consacrer à la compréhension de l'activité opérationnelle.

Une étude de cas menée par Davis et Albright (2000) confirme cette analyse. Ils ont étudié les changements de structure organisationnelle à l'intérieur de la fonction finance suite à l'adoption d'un nouveau système d'information dans deux entreprises distinctes. Ils montrent que l'adoption de SAP conduit à un aplatissage des structures hiérarchiques, et au développement d'un réseau de contrôleurs de gestion. Ils valident leurs trois propositions :

- *La hiérarchie organisationnelle de la fonction comptable change avec l'adoption d'un nouveau système d'information,*
- *Le nombre de contrôleurs diminue avec l'adoption d'un nouveau système d'information,*
- *Les tâches des contrôleurs de gestion évoluent de la tenue des comptes à un rôle actif dans le processus de prise de décision (Davis et Albright, 2000, p. 446).*

Toutefois, les auteurs reconnaissent les limites potentielles de leurs résultats (2000, p. 464). Ils soulignent ainsi **l'ambivalence de certains termes utilisés** par les individus interrogés et remettent partiellement en question leur proposition concernant le rôle actif des contrôleurs dans le processus de prise de décision. Pendant la phase d'entretiens de cette étude, la plupart des comptables ont déclaré que leurs tâches **devenaient plus analytiques**. Les définitions données par les comptables au terme analytique varient d'un individu à l'autre. Pour certains,

devenir plus analytique signifie passer davantage de temps à **gérer les comptes et expliquer les écarts** ; pour d'autres, cela correspond à l'idée de fournir des reportings à leurs managers, et à anticiper des réponses possibles **aux questions soulevées dans ces reportings**.

Enfin, de Longeaux (1994) note que la délégation de la saisie aux opérationnels, trait caractéristique des nouveaux systèmes d'information, présente des risques de distorsion des informations, que le contrôleur de gestion, en tant que gardien des procédures et de la fiabilité de l'information, se doit de pallier.

*La fonction de **gardien des procédures** tenue par le contrôleur de gestion doit donc prendre encore plus d'importance même si l'information de gestion doit être adaptée aux besoins des utilisateurs, il n'en demeure pas moins qu'elle doit être élaborée et traitée dans une vision commune et avec un vocabulaire commun. Le contrôleur de gestion doit donc conserver la responsabilité de la conception des traitements locaux et de leur cohérence avec les procédures générales de l'entreprise. **Vis-à-vis de la direction générale, il est responsable de la fiabilité et de la pertinence des informations fournies** et doit donc participer ou faire pratiquer régulièrement des audits de ces traitements locaux (de Longeaux, 1994, p. 28).*

Cette crainte est largement relayée dans l'étude de cas de Davis et Albright (2000) :

*L'alimentation des systèmes est désormais dans les mains des opérationnels qui doivent en percevoir les enjeux. [...] Si le contrôleur détecte une erreur, c'est à l'opérationnel de procéder aux corrections nécessaires, car en raison de **la gestion des habilitations**, le contrôleur de gestion n'étant plus responsable de cette tâche, il n'a pas l'habilitation pour rentrer dans le système. Le nouveau système implique donc le maintien et le développement de relations de qualité entre les opérationnels et les contrôleurs de gestion afin de maintenir la pertinence de l'information comptable (Davis et Albright, 2000, p. 462).*

Plusieurs analyses, non nécessairement contradictoires, peuvent être proposées :

- La mise en place des nouveaux systèmes d'information assigne de nouveaux rôles au contrôleur. Déchargé de ses tâches bureaucratiques de collecte de données, il peut se **consacrer à l'activité opérationnelle**, rendant sa fonction plus centrale. Son client privilégié devient résolument les responsables d'unités opérationnelles, et il voit son autorité se renforcer. Cette hypothèse est particulièrement développée dans les revues professionnelles anglo-saxonnes, qui perçoivent une opportunité indéniable, pour les contrôleurs de gestion, d'atteindre un positionnement stratégique optimal au sein de l'entreprise. Cette hypothèse sera développée dans le paragraphe b.
- Les opérationnels détiennent directement l'information grâce à des modules conviviaux et sont à même de mener leurs propres analyses. L'avènement de **l'autocontrôle** rend les contrôleurs de gestion inutiles. Cette hypothèse est argumentée dans le cadre du paragraphe c.
- La disparition des tâches bureaucratiques de saisie ont en réalité été déléguées aux opérationnels, qui volontairement ou non peuvent introduire des données erronées. Le contrôleur de gestion doit plus que jamais remplir **son rôle de gardien des procédures**, et passe une grande partie de son temps à fiabiliser et valider

l'information. Son client devient plus que jamais la direction générale, et la fonction devient périphérique. Cet argument, sera évoqué et nuancé dans le paragraphe d.

b. Les tentatives de repositionnement stratégique de la fonction

Les articles de la revue professionnelle américaine *Management Accounting* (devenue « *Financial Management* ») décèlent -ou cherchent à promouvoir- quelques grandes évolutions du métier de contrôleur de gestion, aux Etats-Unis tout au moins (Jablonsky et Keating, 1995 ; Cooper, 1996a, 1996b ; Hrisak, 1996 ; Sheridan, 1996 ; Siegel, 2000b, 2000a, 2000c ; Colton, 2001 ; Spoede et Jacob, 2002 ; Siegel *et al.*, 2003). Ainsi, un article intitulé “ *Financial Managers : Business Advocates or Corporate Cops ?* ” est représentatif d'un grand nombre d'articles parus dans cette revue. Les auteurs, Jablonsky et Keating (1995), mettent en avant l'idée que, les contrôleurs de gestion performants doivent être des éducateurs et des intégrateurs. La fonction contrôle de gestion doit alors devenir centrale, se positionner comme un fournisseur auprès des unités opérationnelles et gagner pas à pas une plus grande autorité.

Le contrôleur de gestion devient un intégrateur et un éducateur.

En tant qu'éducateurs, les financiers devront aider les managers à se concentrer sur les aspects économiques “réels” de leur activité. Les managers et les financiers participeront tous deux à un processus commun d'éducation. Les managers apprendront aux financiers à mieux connaître les activités, alors que les financiers apprendront aux managers comment analyser des opportunités d'activité et comment évaluer les impacts économiques de ces décisions sur l'organisation toute entière.

En tant qu'intégrateurs, les financiers concentreront leurs efforts sur la synthèse des diverses fonctions de l'activité au sein d'un système qui délivrera de l'information financière aux managers opérationnels, responsables de centre de profit, et au comité de direction simultanément. Dans un monde où l'information financière en temps réel devient rapidement une réalité, les compétences d'intégration et d'éducation seront fortement demandées.

Les fonctions de support, telle que la finance vont être amenées à adopter une orientation “service” et à s'impliquer plus dans l'activité. Les financiers doivent avoir une grande connaissance de l'activité pour être autorisés par les managers opérationnels à travailler sur le terrain. L'organisation de la fonction financière devient alors un avocat de l'activité, contrairement à son attitude de « flic » du siège (Jablonsky et Keating, 1995, p. 21-25).

Ces analyses reposent sur plusieurs hypothèses et/ou schémas implicites, qui ne s'appliquent pas nécessairement de la même façon dans un contexte français. Il faut en effet garder à l'esprit que les contrôleurs de gestion anglo-saxons constituent une profession réglementée, au même titre que les experts-comptables en France. L'identité organisationnelle qu'ils construisent alors subit une influence non négligeable de ce point de vue (Gouldner, 1957 ; Johnson, 1972 ; Hopper, 1980 ; Abbott, 1988 ; Chapman, 1998 ; Ahrens et Chapman, 1999, 2000 ; Caron, 2003).

Toutefois, la plupart des idées promues dans les revues anglo-saxonnes le sont également, sur un ton peut-être plus nuancé, dans les analyses françaises.

L'âpreté de la concurrence, la rapidité des changements demandent des progrès constants, non seulement sur la qualité et le coût des produits, mais également sur les performances de toutes les fonctions indirectes de l'entreprise. Il appartiendra au contrôleur de gestion de déceler et de mettre en évidence les gisements potentiels

d'accroissement de l'efficacité de ces fonctions et d'inciter les responsables de ces fonctions à remettre en cause leurs méthodes de travail par exemple en utilisant des méthodes telles que la recherche de comparaisons significatives avec les meilleures de la profession ou de professions ayant des caractéristiques comparables. Autrement dit, le contrôleur de gestion du futur devra **dépasser le rôle de simple fournisseur d'informations de gestion pour exercer une fonction "d'indicateur" de changement et de progrès** (de Longeaux, 1994, p. 28).⁴⁵

Certains, comme Cooper (1996a), font de ce repositionnement du contrôleur de gestion une question de vie ou de mort. Il met en regard deux phénomènes : d'un côté, apparaît une augmentation du besoin de contrôle de gestion et de l'autre, notamment pour des raisons budgétaires, une diminution du nombre des contrôleurs de gestion. **Certaines tâches du contrôle de gestion sont désormais attribuées aux opérationnels.**

Le défi est simple : **changer ou mourir !** Citant Kaplan, il déclare :

*Comme les nouveaux contrôleurs de gestion deviennent des **membres à part entière de l'équipe managériale**, ils doivent passer moins de temps à traiter la comptabilité financière, l'audit interne, et les problèmes fiscaux. La plupart de leur temps doit être utilisé à apprendre sur les produits et les processus technologiques, les opérations, les systèmes, le marketing, la stratégie et les aspects comportementaux et organisationnels relatifs à la mise en place de nouveaux systèmes et procédés* (Cooper, 1996a, p. 38).

*On peut dire que le contrôleur se trouve confronté à deux défis : **participer activement à l'élaboration et la rectification de trajectoire de la stratégie, accompagner, au niveau opérationnel, les actions correctives après diagnostic des dysfonctionnements.***

*En matière de stratégie, le contrôleur fait partie de l'équipe de direction et devient un **conseiller écouté.*** [...]

Au plan opérationnel, la synchronisation des rythmes entre les opérations (ventes, fabrication, achats,...) et leur analyse devient primordiale. Le contrôleur est présent sur le terrain, il écoute et forme ses interlocuteurs à l'auto-évaluation, il adopte des unités de mesure dont la finalité n'est plus la performance financière mais l'utilité immédiate pour les responsables (Danziger, 1995, p. 99).

Là encore, la perspective est relativement claire : la fonction contrôle de gestion doit devenir centrale. Elle a pour premier client les unités opérationnelles et doit s'assurer qu'elle peut gagner une plus grande autorité. Les études sur le « contrôleur de gestion du futur » aboutissent, dans leur ensemble, aux mêmes conclusions : le contrôleur de demain est radicalement différent de celui d'aujourd'hui :

- Les contrôleurs de gestion souhaitent et doivent rechercher à se rapprocher des fonctions centrales dans l'organisation, sous peine de disparaître.
- Leur premier client doit devenir les opérationnels, mais ils ne doivent pas pour autant oublier leur mission régaliennne auprès de la direction générale.
- Leur finalité, plus ou moins avouée, est d'augmenter leur influence sur la prise de décision.

⁴⁵ On peut noter que, quarante ans auparavant, Charmont attribue déjà au rang des responsabilités du contrôleur de gestion des démarches de benchmark interne et externe : « Contrairement à l'évolution générale vers une spécialisation de plus en plus étroite, le contrôleur de gestion tend à être un responsable ayant une large ouverture sur tous les problèmes intérieurs et extérieurs à l'entreprise » (Charmont, 1952, p. 26). De rapides regards vers l'histoire nous conduisent à montrer la plus grande prudence vers « les évolutions » de la fonction.

La synthèse proposée par Bollecker⁴⁶ (2003, p. 92-93) souligne ainsi que les années 90, marquées par « un environnement complexe et incertain », impliquent « une fonction décentralisée » où le contrôleur de gestion doit « former et conseiller, animer la planification, inciter à aller dans le sens de la stratégie et des objectifs, diffuser les valeurs de l'entreprise ». A l'opposé, le contrôleur de gestion des années vingt, lui :

- *Aurait eu pour fonction principale la surveillance pour la protection des biens des actionnaires*
- *n'aurait pas eu d'activités relationnelles*
- *et aurait eu pour principales qualités de savoir travailler seul, un esprit d'analyse et de synthèse et de faire preuve de rigueur (Bollecker, 2003, p. 92-93).*

Or, un simple regard vers l'histoire montre que les contrôleurs de gestion de General Motors, dès 1919, semblent avoir plutôt un profil correspondant à celui décrit par Bollecker comme relevant des années 1990 :

*Ma responsabilité impliquait l'application de la méthode financière, afin que la finance ne puisse pas exister dans le vide mais soit **totale**ment intégrée au sein des opérations (Sloan, 1963, p. 117).*

c. L'hypothèse de la disparition du contrôleur de gestion

La question de la centralité peut en arriver à condamner l'existence même de la fonction. Cooper (1996a, p. 38) reprend cet argument, et souligne ainsi que dans de nombreuses et prestigieuses entreprises, **les services de contrôle de gestion ont diminué de 50% leurs effectifs dans les dernières années**. Les effets de la complexité et les incertitudes liées à l'environnement économique actuel pourraient en effet remettre en cause le rôle traditionnel du contrôleur de gestion :

Dès que [le contrôleur] se trouve confronté à de fortes complexités et incertitudes, le contrôleur échoue dans ses tentatives de modélisations. [...] Dans la mesure où il n'est plus possible d'élaborer un référent, le contrôle externe deviendrait impraticable.

*Dès lors, **la seule perspective de contrôle serait au cœur de l'action**. En effet, s'il n'est plus possible de comprendre, de modéliser l'activité de l'extérieur, en revanche, l'opérationnel plongé dans le système à contrôler pourrait y réussir grâce à sa connaissance intime de l'activité. Il conviendrait alors de privilégier un mode de contrôle interne où la boucle de contrôle est mise en œuvre par les acteurs plongés au cœur du système à contrôler.*

*En d'autres termes, dans un contexte complexe et incertain, la problématique du contrôle ne serait plus comme précédemment dans la modélisation, mais **dans l'appropriation par chaque acteur du contrôle de son action** (Montgolfier, 1999, p. 118).*

Besson et Bouquin (1991) s'interrogent également sur la disparition de la fonction. Selon eux, l'intensification du mouvement de centralisation financière d'une part, et de décentralisation industrielle d'autre part tendent à fragiliser l'identité de la fonction contrôle au sein des organisations.

⁴⁶ L'analyse historique proposée par Bollecker montre les risques de dérives et d'approximation associées à la réalisation d'une synthèse non distanciée, à partir d'articles quasi exclusivement issus des revues professionnelles qui concluent parfois hâtivement à partir de l'observation des pratiques sur l'évolution de l'activité des contrôleurs. Le faible degré de fiabilité des analyses ainsi produites rend ces dernières plus proches de la spéculation que du résultat de recherche.

Deux tendances se renforcent l'une l'autre et travaillent à la perte d'identité et à l'éclatement de la fonction contrôle de gestion. La première tendance participe de l'intensification du mouvement de centralisation de la coordination économique financière. Dans ce cas, à nouveau enfermé dans une gestion budgétaire à courte vue financière, sans réelle envergure industrielle, le contrôle de gestion aliène son identité économique au rôle subalterne de satellite de la fonction financière, ce qu'il n'a d'ailleurs jamais cessé d'être.

La seconde tendance participe de l'accélération du mouvement de décentralisation de la gestion industrielle induit par l'accroissement de la complexité technique. Dans ce cas, en se diluant dans chacune des fonctions industrielles, le contrôle de gestion aliène également son identité économique en perdant de vue son rôle de coordinateur de la performance industrielle globale et d'intégrateur interfonctionnel.

Derrière ce double processus de centralisation financière-décentralisation industrielle se joue en fait une redéfinition des rapports entre l'industriel et le financier, et plus fondamentalement une redéfinition de la centralité organisationnelle. En effet, un système impliquant l'existence d'une centralité investit les acteurs maîtrisant les procédures légitimées de la coordination économique ou/et technique d'un pouvoir important (Besson et Bouquin, 1991, p. 67).

Besson et Bouquin (1991) proposent donc l'émergence d'une nouvelle fonction, « les méthodes économiques », qui totalement déconnectée de la gestion financière, annoncerait simultanément la fin de la fonction contrôle de gestion actuelle.

Il s'agirait ainsi de créer une fonction « méthodes économiques » ayant dans le domaine de la coordination économique les mêmes attributs que la traditionnelle fonction méthodes dans le domaine de la coordination technique. C'est dans cette perspective d'une réelle déconnection d'avec la gestion financière et d'une interactivité avec les acteurs que se joue, à notre avis, l'avenir de la fonction contrôle de gestion dans les organisations industrielles (Besson et Bouquin, 1991, p. 68).

d. Les bonnes et moins bonnes raisons du maintien de la fonction

L'étude réalisée par Burns et Scapens (2000a) valide en partie l'hypothèse de la diminution du nombre de contrôleurs de gestion du fait de l'apparition de nouveaux systèmes d'information. Selon eux, certaines tâches d'enregistrement des transactions ont disparu.

On peut tout d'abord noter que dans l'une de nos études de cas, le nombre de contrôleurs de gestion est passé de 120 à 60 entre 1990 et 1997. Et des pourcentages élevés de réduction des effectifs ont été observés ailleurs également. Ceci est dû notamment à la mise en place de systèmes d'information, permettant l'informatisation de certaines tâches d'enregistrement des transactions (Burns et Scapens, 2000a, p. 18).

Burns et Scapens (2000a) soulignent également que de nombreux autres changements sont perçus par les contrôleurs de gestion. L'augmentation de la concurrence a mis l'accent sur le marché et le client. De plus, les opérationnels ont développé, grâce aux nouveaux systèmes d'information, de nouvelles compétences en comptabilité et contrôle de gestion. Mais ils revendiquent, plus que jamais le besoin de contrôleurs de gestion –à condition qu'ils soient « hybrides »- à leurs côtés : les contrôleurs de gestion doivent être complètement intégrés dans les opérations, physiquement aussi, condition sine qua none pour apporter une valeur ajoutée aux managers.

Un contrôleur de gestion hybride est quelqu'un qui a, à la fois des connaissances comptables, mais également une connaissance approfondie des fonctions opérationnelles ou des process commerciaux de l'entreprise. Ils sont physiquement positionnés au sein des unités, où ils travaillent avec les opérationnels. Leur bureau n'est

pas éloigné de celui des responsables process, et passent trois jours auprès des opérationnels, et deux jours dans le service financier, où ils ont un autre bureau. Mais, dans la plupart des cas, ils estiment que leur « chez eux » est l'unité, et se voient comme faisant partie de l'équipe opérationnelle. Il existe une opportunité claire d'étendre le rôle des contrôleurs de gestion dans de telles équipes. Cependant, ils doivent absolument garder un lien avec le reste de l'entreprise afin de comprendre la complexité du business et de pouvoir interagir avec les autres entités de l'organisation.

*Nous avons vu différents schémas dans nos études de cas. A un extrême, il y avait un contrôleur de gestion qui parvenait parfaitement à produire et analyser les chiffres mais **était incapable de les mettre en relation avec le business**, et donc, **ne fut pas retenu dans cette organisation**. A un autre extrême, quelqu'un a complimenté un contrôleur de gestion en disant de lui : « Il n'est pas comme les autres contrôleurs de gestion. **Il peut voir le vrai business derrière les chiffres.** » Apparaît donc, un vrai besoin de contrôleurs de gestion qui sachent comprendre le business. En particulier, les contrôleurs de gestion doivent pouvoir faire le lien entre les informations financières et comptables et les autres flux d'information dans l'entreprise, en particulier l'information stratégique et reconnaître également les limites comme les potentialités du contrôle de gestion (Burns et Scapens, 2000a).*

Des efforts de formation des managers opérationnels aux questions financières ont permis de transformer le rôle et l'activité des contrôleurs de gestion.

*En 1995, le département finance a organisé une série de séminaires à l'intention des opérationnels (« Le programme de sensibilité financière ») : « Au lieu de faire tourner le business à partir de la finance, nous avons inculqué les compétences aux individus. Si vous assistez à des réunions, **ils parlent tous des implications commerciales et financières des décisions**. Ce n'était pas le cas cinq ans auparavant » (Burns et Baldvinsdottir, 2000, p. 23).*

Or, comme nous l'avons vu précédemment, associée au développement des nouveaux systèmes d'information, la montée en compétence des opérationnels fait partie des arguments majeurs de la disparition des contrôleurs de gestion. Or, Burns et Scapens indiquent que les choses sont plus complexes :

*De nombreux opérationnels, [...] ont montré un très haut niveau de compréhension des systèmes comptables, et de l'information comptable. Néanmoins, **ils déclaraient tous avoir besoin d'un contrôleur de gestion** (Burns et Scapens, 2000a, p. 18).*

Burns et Scapens se sont donc demandés en quoi les contrôleurs de gestion dans ce contexte demeuraient indispensables. Leur double rattachement apparaît comme l'un de leurs atouts, notamment pour réaliser des benchmarks en interne comme en externe.

*Dans plusieurs entreprises, **le contrôleur de gestion est, par essence, un membre de la fonction financière centralisée, mais il est détaché sur le terrain, où il passe le plus clair de son temps**. En général, ces contrôleurs sont considérés comme très importants en raison de leurs liens avec la fonction financière centrale, ce qui signifie qu'il ou elle connaît les interactions avec les autres business units. Le contrôleur de gestion est donc à même de fournir **une lecture bien plus large du business**, et peut **donner des conseils concernant les impacts et les implications des actions menées** sur les autres parties de l'entreprise. Par essence, les contrôleurs de gestion sont considérés comme des personnes capables de voir au-delà d'un business limité (Burns et Scapens, 2000a, p. 18).*

Burns et Baldvinsdottir (2000) soulignent également la dimension technique des compétences du contrôleur de gestion. Il sait « faire parler les chiffres ».

*Les responsables transversaux de produit, estiment que les contrôleurs de gestion détiennent une **expertise dans l'information** – non seulement dans la production*

d'information, mais également une expertise dans l'utilisation de cette information, « une capacité à faire parler les chiffres » (Burns et Baldvinsdottir, 2000, p. 20).

D'autres raisons, moins « glorieuses », jouent également en faveur du maintien de la fonction. Certaines « habitudes » sont tenaces. L'auto-contrôle reste un mythe, l'autonomie des opérationnels dans la collecte d'information semble loin d'être acquise.

Les nouvelles routines, selon lesquelles les managers s'auto-contrôleraient par exemple, ne se sont pas matérialisées ni aussi largement étendues qu'on aurait pu l'espérer au départ. Les règles préexistantes de fonctionnement, les routines, et les postulats sous-jacents se sont maintenus – c'est-à-dire que les managers continuaient à considérer que le système comptable appartenait aux contrôleurs, et que c'était aux contrôleurs de gestion de fournir l'information comptable ou autre, au niveau local (Burns et Baldvinsdottir, 2000, p. 26).

L'hypothèse selon laquelle les contrôleurs de gestion seraient amenés à voir leur rôle de gardien des procédures se verrait donc plutôt confirmée.

En définitive, les évolutions de l'activité des contrôleurs de gestion sont relativement difficiles à cerner. 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, d'autres indiquent le développement des tâches associées au rôle régalién de gardiens des procédures, ou enfin anticipent la disparition pure et simple des contrôleurs de gestion. Il semble toutefois que les problématiques associées à la place de la fonction demeurent d'actualité.

Toutes ces analyses sont de plus à considérer avec une grande prudence. Hughes (1997b) souligne en effet combien le métier est un sujet sensible, élément clé de l'identité.

*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. **En effet, le choix d'un métier est presque aussi irrévocable que le choix d'un conjoint.** Puisque le discours sur le travail englobe des jugements en termes de valeur et de prestige, ainsi qu'un choix de symboles protecteurs, on ne peut s'étonner de ce que les concepts utilisés par les sociologues du travail en contiennent également, car les concepts de la sociologie et les notions du discours populaire restent proches en dépit des efforts pour les distinguer (Hughes, 1997b, p. 75).*

L'activité détermine la position stratégique de l'individu, comme de son groupe professionnel, au sein de l'organisation. Or, l'image du compteur de haricots est tenace, et les stéréotypes prégnants (Beard, 1994 ; Friedman et Lyne, 1997 ; Friedman et Lyne, 2001). La presse professionnelle, jouant à la fois la carte des individus cherchant à voir se refléter une image valorisante d'eux-mêmes, et celle des associations qui tentent également de communiquer une image ambitieuse de la profession, anticipent régulièrement les « scénarii de demain ». Les répondants peuvent avoir tendance, inconsciemment ou non, à embellir, simplifier la réalité, ou s'afficher plus ambitieux que réalistes quant à leur futur.

Une partie des problèmes de méthode que rencontre l'étude des comportements au travail réside dans le fait que ce sont ceux qui exercent un métier qui le connaissent le mieux et qui fournissent les données de l'analyse. Ils risquent de joindre une connaissance très sophistiquée et tactique des relations sociales appropriées à une très forte volonté de refouler et de dénier la réalité profonde de ces relations, auxquelles s'ajoute, chez les professions de statut élevé, une grande habileté verbale pour interdire aux autres de penser et de discuter ces relations (Hughes, 1997b, p. 76).

Ce faisant, la distinction entre travail idéalisé, travail prescrit et travail « réel » des contrôleurs de gestion devient délicate voire impossible. Anthony (1988, p. 161) reconnaît d'ailleurs « qu'il n'existe pas de données sérieuses sur la prédominance des diverses pratiques ». Afin de répondre à ces failles, le paragraphe suivant veille à identifier une méthodologie et des concepts adaptés à l'étude de l'activité des contrôleurs de gestion.

1.2. DU CONCEPT DE FONCTION A CELUI D'ACTIVITE

Les recherches menées sur l'activité du contrôleur de gestion n'explicitent pas leur conception du travail ni du travailleur tout en utilisant un vocable largement polysémique. Ce flou conceptuel est d'autant plus préjudiciable qu'il se voit associé à un recours quasi systématique à des méthodes quantitatives de recueil des données, via des questionnaires adressés uniquement aux contrôleurs de gestion. Cette analyse nous conduit finalement au constat d'une relative méconnaissance de l'objet de recherche. Cette sous-section veillera donc à clarifier le sens de la terminologie utilisée (1.2.1) et du positionnement respectif des différentes disciplines par rapport à la question du travail (1.2.2). Ceci permettra de proposer un cadre conceptuel des différentes dimensions caractérisant le travail du contrôleur de gestion.

Si l'on cherche à appréhender le « travail d'un individu », deux problèmes se posent : d'une part, la frontière entre les différents concepts est souvent floue voire inexistante et d'autre part, de nombreuses disciplines s'intéressent au travail, mais chacune semble avoir développé ses propres concepts et certaines méthodes d'accès au réel.

Tout d'abord, il semble nécessaire de clarifier le sens des différents termes utilisés. Fonction, métier et profession se voient attribuer un sens qui varie largement d'un auteur à l'autre. En outre, les recherches menées sur le contrôleur de gestion ignorent ces nuances. Dès lors, il semble délicat d'avoir recours à ce vocabulaire pour notre propre recherche, d'autant plus qu'il ne nous permet pas de mettre à jour des dimensions claires de ce qui constitue l'essence du travail du contrôleur de gestion.

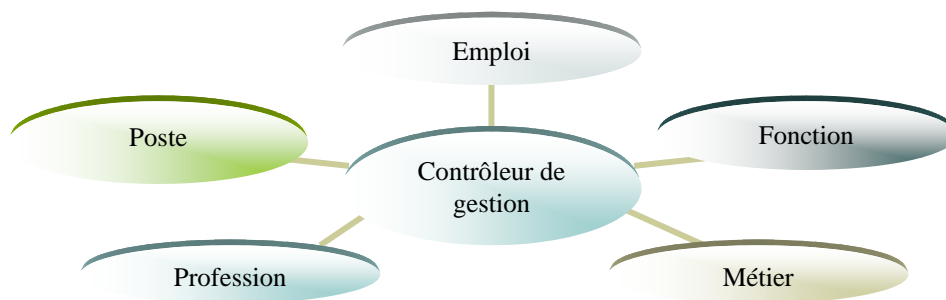


Figure 2-5. La terminologie polysémique de l'activité du contrôleur de gestion

La solution peut résider dans l'utilisation de concepts développés par des disciplines s'intéressant au travail. Ces disciplines sont nombreuses, au rang desquelles : la gestion des ressources humaines, l'économie du travail, la sociologie du travail, l'ergonomie, la psychologie des organisations. Mais chacune de ces disciplines envisage et analyse le sujet en fonction d'un certain « regard », d'un cadre conceptuel. Ce « regard » correspond à la fois à une certaine compréhension de l'objet d'étude, une méthode d'accès au réel et à un objectif. Il semble dès lors nécessaire de mettre à jour ces regards de façon à choisir celui qui semble le mieux adapté à notre recherche.

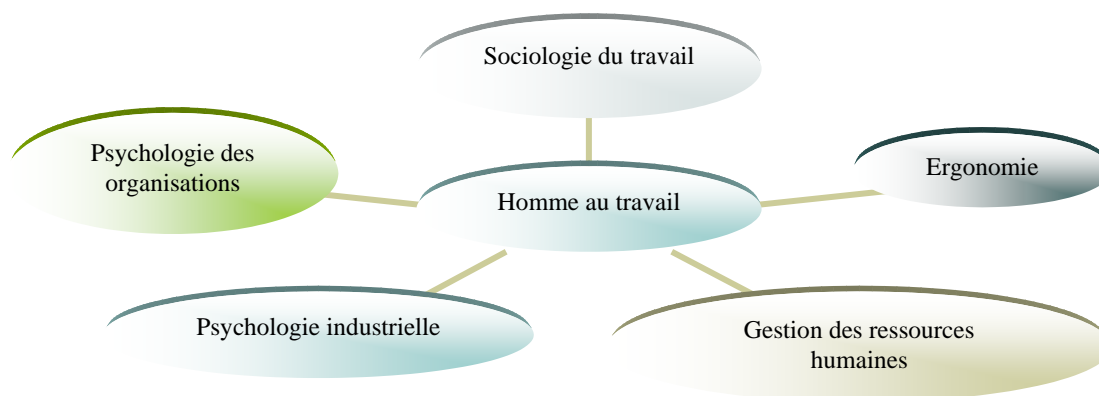


Figure 2-6. Quelques disciplines s'intéressant à l'homme au travail

1.2.1 *Métier, profession, fonction, poste : définitions et enjeux*

Une première étape de notre réflexion vise à clarifier la terminologie utilisée dans les recherches sur le contrôleur de gestion (a). Tantôt le métier, tantôt la fonction sont évoqués. Que recouvrent ces notions et que nous apprennent-elles quant à notre objet de recherche ? Derrière ces définitions se retrouvent des conceptions différentes du travail (b).

a. Une tentative de clarification de la terminologie

Les notions d'emploi, de profession, de métier, de compétence, de poste et de fonction, véritables baudruches sémantiques, ont tendance à être mélangées et interverties. Chacun de ces termes a, de plus, de multiples acceptions. Nous allons successivement tenter de définir les notions de profession, métier, poste, fonction et emplois.

1. Dubar et Tripier (1998) définissent les acceptions françaises du terme « **profession** » autour de trois univers de significations : la vocation, l'activité rémunérée ou le métier :

*Dans un premier sens, défini comme « **action de déclarer hautement des ses opinions ou croyances** », le terme issu du latin *professio* est attesté dès 1155, dans l'expression « profession de foi », au sens religieux. Par extension, il désigna aussi, bien plus tard, une attitude politique déclarée (« Anatole France était, par profession, anticlérical »). Il s'agit toujours de déclarer publiquement sa foi religieuse ou ses opinions politico-idéologiques ». **La profession est de l'ordre du langagier, du déclaratif** (littéralement professer, c'est porter en avant par la parole). Ce sens a quelque chose à voir avec celui du terme anglais *calling* (vocation) ou du terme allemand *Beruf* (métier et vocation)*

*Dans le second sens, défini comme « **occupation par laquelle on gagne sa vie** », la profession de quelqu'un est son activité rémunérée, quelle qu'elle soit ; Qu'il s'agisse d'une **activité indépendante, salariée, servile ou libérale**, la profession est, en ce sens, « **ce qui apporte la subsistance grâce à un revenu économique.** » Un ouvrier spécialisé, une employée de bureau, un médecin ou une femme de ménage à temps partiel ont, dans ce sens, une profession tant qu'ils ont un emploi, un revenu issu de leur travail, c'est-à-dire tant qu'ils « gagnent leur vie ». La profession (sens 2) est le travail que l'on fait dès lors qu'il permet d'en vivre grâce à un revenu. La « mère de famille » est dite « sans profession » parce que son travail est gratuit. Le chômeur est « sans profession » parce que chercher du travail n'est pas un emploi ».*

*Dans le troisième sens, défini comme « **ensemble des personnes exerçant un même métier** », le sens du terme profession est proche de celui de **corporation ou de groupe professionnel** désignant l'ensemble de ceux qui ont le même nom de métier » ou le même statut professionnel.*

*Le problème se complique encore si l'on se souvient que « métier » vient du latin *ministerium* qui veut dire « service » (« ministère ») et que l'on peut « se déclarer au service de (sens 1 de profession) « quelqu'un ou quelque chose (une « cause ») en étant bénévole, militant, engagé, mobilisé, « motivé » comme on dit aujourd'hui, sans « gagner sa vie » (sens 2), et sans être reconnu comme tel (par un salaire), mais en se sentant appartenir au groupe de ceux qui font la même chose (sens 3)*

Encadré 2-1 Différentes acceptions de la notion de « profession » (Dubar et Tripier, 1998, p. 10-11)

2. Descolonges (1996) souligne la triple dimension technique, intellectuelle et sociale du **métier** :

*Un métier est constitué de trois dimensions interdépendantes : **du travail**, c'est-à-dire de la production, **de l'œuvre**, c'est-à-dire de l'invention technique, et **de l'action**, c'est-à-dire de l'être en société. On peut parler des dimensions économique, technologique et sociologique (Descolonges, 1996, p. 239).*

Compétence et métier pourraient presque s'assimiler. Descolonges (1996) souligne cependant un aspect central de la notion de métier : l'exercice d'un art.

*Un métier n'est pas assimilable à un emploi, à un travail, à un statut économique et juridique - même si ceux-ci ont leur importance -, parce que l'essentiel d'un métier est l'exercice d'un art. [...] **La maîtrise d'un art et les règles qui y étaient attachées ordonnaient le monde et élevaient ceux qui l'exerçaient.** Les récits diffusés parmi les associations de compagnons se réclamaient de l'habileté et de l'art détenus par leurs fondateurs, insistant ainsi sur la dimension intellectuelle, et pas seulement manuelle, de leur activité (Descolonges, 1996, p. 7).*

Le métier diffère des concepts de poste et fonction ou d'emploi en de nombreux points. Tout d'abord, la notion de technique y est centrale. De surcroît, les acquis, les connaissances et les

habiletés se réfèrent à un savoir-faire qui est, « tacite et donc difficilement transmissible ». La notion de métier s'inscrit donc dans la sphère technique voire artistique, à laquelle vient se greffer l'idée du secret, ainsi que les aspects sociaux que sont la corporation et l'élitisme. L'homme est au cœur du métier, et a priori, aucune standardisation du métier n'est possible.

Cependant, cette notion de métier, tout comme le terme compétence, dans un contexte où les directions des ressources humaines cherchent absolument à se défaire de tout vocabulaire ayant trait au taylorisme, s'est retrouvée à la mode, donc adaptée, et quelque peu dévoyée. Descolonges (1996) explique le flou régnant autour du terme métier par le contexte économique :

*Les analyses d'emploi effectuées depuis une dizaine d'années par les entreprises et les nombreuses restructurations conduisent à remettre à jour les débats à propos des métiers. Or, la plupart du temps, la **confusion règne et l'on parle tantôt d'emplois, tantôt de métiers, voire de professions, pour désigner une seule chose, à savoir des emplois** (Descolonges, 1996, p. 7).*

Un glissement sémantique s'est produit concernant la notion de métier. Certains aspects pourtant centraux (impossible standardisation, connaissances tacites, secret...) semblent avoir été mis de côté dans les nouvelles acceptions du métier.

3. **Postes, emplois et fonctions**, bien que sensiblement différents, ont pour point commun d'être rattachés à une vision taylorienne du travail : l'organisation, réifiée, conçoit le travail et l'homme s'y adapte.

*Un **poste est une position donnée, à un moment donné, dans l'organisation de l'entreprise. Il correspond à un ensemble d'activités délimité par la division du travail propre à l'organisation adoptée : c'est une unité élémentaire de transformation** (Cahier de recherche du groupe Prospective⁴⁷).*

Un poste peut recouvrir plusieurs fonctions, au sens donné par Fayol (1916) à ce terme :

*On connaît la formule de l'ordre matériel : une place pour chaque chose et chaque chose à sa place. **La formule de l'ordre social est identique : une place pour chaque personne et chaque personne à sa place.** [...] The right man in the right place [en anglais dans le texte]. L'ordre social ainsi compris suppose résolues deux opérations administratives des plus difficiles : une bonne organisation et un bon recrutement. Les postes nécessaires à la marche de l'entreprise ayant été fixés, on a recruté les titulaires de ces postes et chaque agent occupe le poste où il peut rendre le plus de services. Tel est l'ordre social parfait (Fayol, 1916, p. 20).*

Pour Fayol (1916) le poste est conçu par l'organisation et l'objectif est de trouver la personne la plus adaptée au poste. Cette conception est l'objet d'étude de l'ergonomie. Dans cette discipline, la tâche peut se définir par ce qui est demandé aux opérateurs humains dans des conditions déterminées.

La présentation simultanée de ces différentes notions permet de faire émerger des tendances quant aux univers auxquels sont rattachées les différentes notions. Le poste, l'emploi et la fonction sont ainsi liés à une vision taylorienne du travail. Termes très à la mode, le métier et

⁴⁷ Groupe Vision Paris Caen sur la Prospective des Métiers

la compétence évoquent des registres différents. La notion de compétence renvoie à une vision individuelle du travail alors que le métier cherche à mettre en exergue sa tradition communautaire. L'analyse de la sémantique du travail fait émerger deux aspirations antinomiques et pourtant simultanées : le désir d'individualisation (grâce à la notion de compétence), et une grande nostalgie du communautaire (concept de métier).

Poste, fonction, emploi, métier, profession et compétences sont pourtant parfois utilisés comme des équivalents. La difficulté réside dans l'identification des spécificités de chacune de ces notions :

*Aujourd'hui la terminologie est loin d'être stabilisée à ce sujet. **Beaucoup d'auteurs se servent indifféremment de l'un ou de l'autre terme pour désigner la même réalité. Et le même mot est utilisé pour des notions fort différentes. Il est bien évident toutefois qu'il faudra sortir de cette confusion** (Donnadieu, 1999, p. 270).*

Au final, « cette polysémie est nécessairement favorable à toutes les manipulations symboliques » (Dubar et Tripiet, 1998, p. 11). L'imaginaire rattaché aux notions de métier et de compétence permet des glissements de sens qui s'apparentent parfois à des manipulations. Les registres auxquels ces termes se réfèrent sont complémentaires et fréquemment rencontrés dans l'univers des consommateurs : l'individu et la communauté. Le monde de l'entreprise semble ainsi s'adresser à ses salariés comme il s'adresse à ses clients. Les univers présentés correspondent à des aspirations profondes et modernes d'individualité et de performance - pour la compétence-, ainsi qu'à des velléités communautaires, élitistes et traditionnelles - en ce qui concerne le métier-.

Les recherches académiques, de leur côté, ont tendance à céder à la tentation de l'exhaustivité, faisant ainsi disparaître les frontières entre des notions connexes, rendant ainsi plus délicate la compréhension des objets étudiés. Ainsi, une clarification des concepts de métier, de profession et de poste apparaît extrêmement délicate. Ces notions sont imbriquées, confondues dans le langage courant comme dans les recherches dans le domaine, et comme le souligne Donnadieu (1999), il apparaît même nécessaire de présenter ces notions ensembles :

***Emploi, poste, fonction, compétences, capacité et bien entendu classification et qualification sont des notions connexes, liées entre elles et qui gagnent à être présentées simultanément. De plus, ces termes sont très souvent employés dans un contexte flou, dont on comprend la raison lorsqu'on connaît la diversité des situations et contextes dans lesquels ils sont utilisés** (Donnadieu, 1999, p. 270).*

Dès lors, il semble pertinent d'ouvrir notre réflexion, non plus à une terminologie spécifique, mais à des cadres conceptuels s'intéressant à l'activité humaine, et susceptibles de nous apporter des stratégies d'analyse de notre objet de recherche.

b. Perspectives et conceptions du travail

De nombreuses typologies de perspectives et des cadres conceptuels relatifs au travail existent. Parmi celles-ci, nous avons choisi de mettre en regard une classification américaine avec un exercice de synthèse de travaux en France. Le niveau d'analyse est sensiblement différent, mais donne à voir le grand nombre de disciplines concernées, ainsi que la variété des ambitions et des logiques choisies.

Ilgen et Hollenbeck (1992) identifient ainsi trois disciplines, ou trois champs traitant de la question du travail : le groupe de « *l'industrial engineering* », le groupe des « *job analysts* », et la « *motivational perspective* » (Ilgen et Hollenbeck, 1992, p. 168). Chacune de ces disciplines a un objectif, une démarche et des résultats spécifiques.

Perspectives	Objectif	Démarche	Résultats
Industrial engineering ou human factors (ergonomie)	Conception des postes et distribution des tâches nécessaires au système afin de maximiser l'efficacité du système	Déductive, car elle commence par une théorie normative. Analyse des postes au niveau individuel au sein des systèmes	Connaissance sur la façon dont les postes devraient être conçus pour maximiser la fiabilité et l'efficacité de la performance dans une perspective d'adaptation physique
Job analysts	Développer des taxonomies de postes existants, pour aider à la sélection, la formation des individus	Recours à l'observation structurée, entretiens, questionnaires. Démarche inductive et passive	Le premier critère est la fidélité de la description plutôt qu'une amélioration des performances ou de la motivation
Motivational perspective	Analyser la volonté des travailleurs à investir du temps et des efforts pendant une longue période de temps dans le travail pour le faire efficacement. Les tenants de cette discipline, contrairement aux autres conceptions, postulent que les individus ont les capacités cognitives et physiques d'assumer leur travail	Déductive car elle s'appuie sur une théorie normative sur la façon dont les nouveaux postes devraient être conçus pour en maximiser l'efficacité.	Plutôt que la fiabilité et l'efficacité de la performance, cette approche cherche à maximiser la motivation des individus grâce à des éléments associés au poste. Il s'agit de la motivation intrinsèque du poste.

Tableau 2-7. Courants de recherche anglophones sur le travail d'après Ilgen et Hollenbeck (1992, p. 168)

De Montmollin (1997) propose un cadre conceptuel rudimentaire afin de comparer les différentes disciplines s'intéressant à l'homme au travail : psychologie industrielle, psychologie des organisations, gestion des ressources humaines, sociologie industrielle, économie du travail, intelligence artificielle et ergonomie.

Les éléments de notre cadre conceptuel sont les modèles des travailleurs, les déterminants de leurs activités et de leurs performances, et les critères concernant le choix et l'évaluation des actions qui en découlent (lorsqu'il y en a).

Modèles des travailleurs. *Un modèle est un choix volontairement limité des caractéristiques de l'objet, ici, le « travailleur », que l'on se propose d'analyser, en accord avec le paradigme dominant d'une discipline donnée. Par exemple, les psychologues industriels considèrent comme pertinentes les différences individuelles en accord avec le modèle général des êtres humains qui règne en psychologie différentielle et en psychologie clinique ; les travailleurs, en économie du marché du travail, sont identifiés en fonction de leur appartenance à des catégories prédéterminées d'emplois (ou à la catégorie « chômeur »), ainsi qu'à quelques grandes catégories démographiques (sexe, âge, statut socio-économique). **Ces modèles définissent le choix des procédures d'analyse :** tests, observations de terrain, expériences de laboratoire, questionnaires, enquêtes, consultations d'archives, etc.*

Déterminants. *Ce concept se réfère à ceux des principaux éléments « objectifs » d'une situation qu'une discipline donnée considère comme variables indépendantes pertinentes ; par exemple les informations procurées par la « machine » en ergonomie, ou le développement des technologies en économie de l'emploi. [...]*

Critères. *Considérées parfois comme les variables dépendantes, les critères sont constitués d'un choix parmi les caractéristiques des comportements des travailleurs considérées comme particulièrement pertinentes en regard des objectifs pratiques de la discipline (ses composantes « appliquées »). Comme exemples, on peut citer les performances individuelles, la satisfaction, l'absentéisme, les conflits, le taux de chômage. Le choix des critères est évidemment lié à l'univers social dans lequel le scientifique se situe, et tel qu'il est symbolisé par le « client » : directeur du personnel, directeur de la production, agence gouvernementale, etc.*

Encadré 2-2. Cadre conceptuel de comparaison des disciplines portant sur l'homme au travail (de Montmollin, 1997, p. 121)

	Modèles des travailleurs	Déterminants de leurs activités	Critères concernant le choix et les actions qui en découlent
Psychologie industrielle	Travailleurs= « habiletés » Discipline orientée vers l'évaluation des employés. Modèle structurel: les individus ont des traits fondamentaux que les psychologues sont supposés dévoiler.	On parle de correspondance entre les habiletés « possédées » par le travailleur et les « exigences de la tâche ». Le degré de cette correspondance est supposé expliquer les niveaux de performances.	On trouve ici, très généralement, les niveaux de performances des travailleurs, médiatisés parfois par les opinions de la hiérarchie.
Psychologie des organisations	Grande diversité de modèles Concept d'attitude Motivation, satisfaction, besoins opinions concernant le contenu de leur travail, de leurs collègues, ou de leur hiérarchie, sont considérés comme constituant l'identité des « travailleurs » dans l'organisation »	En fonction des différentes théories, explicites ou implicites, on peut identifier de multiples déterminants. Pour l'école classique des théories de la motivation, les variables indépendantes sont les caractéristiques de l'organisation qui correspondent aux besoins supposés des travailleurs.	Deux familles de critères, mutuellement non exclusives : concernant l'organisation et concernant les idéologies.
Management des ressources humaines	Travailleurs = employés, définis par leurs liens professionnels, administratifs et juridiques avec l'organisation qui les emploie. Les groupes de travailleurs constituent les éléments de base. Concepts de référence sociologiques et économiques plus que psychologiques.	Nouvelles technologies, législation, les contraintes dues aux marchés des produits et des services comme à ceux du travail, les modifications générales de l'organisation, les actions des pouvoirs locaux comme les syndicats sont des exemples de variables indépendantes	La complexité des organisations n'autorise aucune certitude concernant le succès ou l'échec de ces actions, lesquelles ont des conséquences à long terme
Sociologie du travail	Travailleurs = Membre d'un groupe social qui partage les mêmes professions et les mêmes croyances Objectif de la sociologie : identifier et décrire ces groupes. Le choix des caractéristiques de ces groupes est souvent influencé par les théories philosophiques du moment (marxisme, Braverman)	Les déterminants dépendent beaucoup des postulats idéologiques-théoriques concernant les principaux facteurs structurant le travail et son évolution. Ex : Taylorisme, le fordisme, les relations de pouvoir entre les classes, les législations, les cultures	Pas de critères propres à la sociologie du travail, car elle n'est pas orientée vers l'action. Distinction entre prescription et description
Ergonomie (moderne)	Travailleurs=acteurs dans le système Activités spécifiques d'opérateurs spécifiques confrontés à des tâches spécifiques Détecter et décrire les processus spécifiques qui caractérisent les activités de raisonnement, de représentation, de diagnostic, de traitement de l'information, de formulation et de résolution de problèmes, dans des situations diverses	Déterminants : tâches qui doivent être accomplies. Ces tâches sont relatives aux caractéristiques du poste de travail, ainsi qu'aux informations procurées par ou extraites de la machine (par exemple un ordinateur), ainsi qu'aux objectifs et aux procédures spécifiques prescrits.	Les performances, constituent les critères à optimiser, en tenant compte de la fatigue et des contraintes. Modélisation des compétences des travailleurs, au moyen de formation et de guidages spécifiques. Clients : concepteurs, managers, et travailleurs eux-mêmes

Tableau 2-8. Courants de recherche francophones sur l'activité d'après de Montmollin (1997, p. 119-127)

Nous cherchons, dans un premier temps, simplement pourrions-nous ajouter, à décrire ce que font les contrôleurs de gestion, afin de comprendre le rôle effectif qu'ils jouent au sein des organisations. Or, aucun des concepts, ni aucune des méthodologies, ne permettent d'emblée d'appréhender le « contenu » de l'activité des contrôleurs. Cette analyse est largement confirmée par Livian et Sokoloff (2003) au cours de leur tentative d'analyse du travail des cadres de la technostructure, et des contrôleurs de gestion en particulier :

Le travail du contrôleur de gestion d'unité est très contingent aux caractéristiques essentielles de l'organisation. Du point de vue méthodologique, la recherche doit donc, comme l'ont déjà souligné certains ergonomes, mieux articuler analyse organisationnelle et analyse de l'activité (Livian et Sokoloff, 2003, p. 19).

Hughes (1958) confirme cette analyse. Selon lui, la question du travail doit être nécessairement posée en termes de division du travail, d'interaction et de rôle.

Toutes les façons d'étudier le travail des êtres humains reposent irrémédiablement, bien que de manière éminemment subtile, sur la division du travail. Qu'est-ce qu'une description de poste si ce n'est que le constat de ce qu'un travailleur fait ou doit faire ? [...]

La division du travail, à son tour, implique des interactions ; parce que les différentes tâches et réalisations font partie d'un tout auquel, tous, à certains niveaux, contribuent.

Le travail en tant qu'interaction sociale est le thème central de l'étude sociologique et socio-psychologique du travail.

Le rôle social [...] est utile dans la mesure où il facilite l'analyse des rôles joués par les individus dans l'interaction qui crée dans son ensemble, une sorte de tout social (Hughes, 1958, p. 68).

Les outils de la sociologie des professions et de la gestion des ressources humaines apparaissent trop macroscopiques et résolument inscrits dans un cadre théorique non pertinent par rapport à notre objet de recherche. En effet, notre objectif n'est pas d'identifier si ce que font les contrôleurs de gestion relève d'un métier, ou si cela s'apparente plus à une profession ou à une fonction, pour employer des termes définis précédemment. Le cadre conceptuel de l'ergonomie semble également inadapté à la finalité de notre étude, car incapable de mettre à jour les interactions des contrôleurs avec leur système social. Le rôle, concept charnière entre le social et le fonctionnel, interface entre le groupe et l'individu apparaît ainsi comme le concept clé de notre recherche. Il est dès lors nécessaire d'identifier les stratégies d'accès à ce concept.

1.2.2 Vers l'identification d'une stratégie d'accès au rôle

Le concept de rôle a fait l'objet de nombreuses études dans des champs aussi divers que la sociologie ou la psychologie. L'approche socio-psychologique de Katz et Kahn (1966) place d'ailleurs ce concept à la croisée de ces deux champs. Toutefois, il apparaît que les rôles ne sont pas observables directement (a). La littérature relative au travail du manager s'est largement intéressée à ce concept et présente plusieurs méthodes de collecte et d'analyse de données permettant d'identifier des rôles (b). Le dernier paragraphe (c) présente le cadre conceptuel choisi pour cette recherche.

a. **Le concept de rôle**

Le concept de rôle 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 le rôle 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 cadre de référence fait tout. La macro économie et la micro économie apparaissent aux yeux du non économiste comme des subdivisions mineures d'un champ généralement homogène. En revanche, pour les spécialistes de ces deux domaines, les différences sont cosmiques et irréconciliables. Les psychologues et les sociologues sont également coupables d'avoir érigé des barbelés entre les frontières de leurs disciplines, insistant les uns après les autres sur le caractère suspect du choix du niveau d'analyse choisi par le concurrent. Assis sur cette barrière théorique, se trouve le psychologue social, luttant pour paraître aussi confortable que la métaphore le lui permet. Trop souvent, il soulage sa douleur en évitant la synthèse des niveaux de discours sociologiques et psychologiques, laquelle devrait être sa véritable marque de fabrique.

Dans la mesure où le choix de concepts peut contribuer à générer une synthèse complexe, le concept de rôle est particulièrement prometteur. C'est à la fois une brique fondatrice des systèmes sociaux et la somme des exigences que le système exige de l'individu. [...] Le concept de rôle est proposé comme le meilleur moyen de lier les niveaux individuel et organisationnel de la recherche et de la théorie (Katz et Kahn, 1966, p. 171).

L'ambition de Katz et Kahn de réconcilier le micro et le macro était prometteuse. D'autres chercheurs ont tenté d'opter pour une position similaire, mettant en regard les systèmes fonctionnels et les systèmes sociaux.

Néanmoins, contrairement aux souhaits exprimés par Katz et Kahn, une grande majorité de travaux s'intéressant au rôle, et s'appuyant sur les concepts qu'ils 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 (Kahn *et al.*, 1964 ; House et Rizzo, 1972 ; Jackson et Schuler, 1985). Cette dérive s'explique, entre autres, par la volonté de mesurer les tensions de rôles, via des échelles issues, ou construites à partir des travaux en psychologie. Cette démarche suppose ainsi que la liste des rôles joués par les individus au sein des organisations soit identifiées, a priori, et de manière exhaustive. Or, tel que le définissent Katz et Kahn, le rôle n'est pas observable de façon directe : seuls les actes et les interactions sont visibles.

Quand nous observons l'organisation fonctionner, sa nature systémique est immédiatement visible. 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 (office), par lequel on dénomme un point particulier de l'espace de l'organisation. Cet espace est à son tour défini en termes de structure de bureaux interreliés et d'un ensemble d'activités qui lui sont associées. Le poste est un concept relationnel, définissant chaque position en termes de relations aux autres et au système tout entier. 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).

Ainsi, la littérature axée sur le concept de rôle nous permet de clarifier quelques points. Le rôle peut être conçu comme un concept central dans l'analyse de l'activité des individus. Néanmoins, celui-ci n'est pas observable directement, sous peine de prendre le risque de projeter, sur les observations ou dans l'esprit des individus étudiés, un brouillage entre les rôles prescrits et les rôles réels. La littérature particulièrement abondante sur le travail du manager s'avère alors une aide précieuse en ce qu'elle livre une grande variété de méthodologies d'accès au concept de rôle.

b. Apports de la littérature sur le travail du manager

Hales (1986) propose une revue de la littérature relative au travail du manager. Il identifie cinq éléments et questions rattachées mis en valeur dans les recherches menées sur ce thème :

Les éléments constitutifs de travail du manager (Que font les managers ?)

La répartition du temps des managers entre ces différentes activités (Comment les managers travaillent-ils ?)

Les interactions (Avec qui les managers travaillent-ils ?)

Les éléments informels du travail du manager (Que les managers font-ils d'autre ?)

Thèmes qui se retrouvent dans le travail managérial (Quelles sont les qualités du travail managérial ?) (Hales, 1986, p. 265).

Hales explique la diversité – voire la contradiction dans les résultats identifiés – par deux raisons essentielles :

Premièrement, [la diversité des résultats] reflète la diversité du phénomène lui-même – la grande variété des postes qualifiés « d'encadrement ». Clairement, le choix de postes particuliers de manager comme objet d'étude influence de façon déterminante la nature des résultats.

Deuxièmement, la diversité des résultats s'explique indubitablement par le choix du processus de recherche. Les résultats ne peuvent pas être compris comme des faits indéniables, indemnes des problèmes et des objectifs inhérents à leur obtention, des modèles implicites et des méthodologies qui ont guidé la recherche et la méthode de collecte des données. [...] Ce qui est découvert sur le travail des managers est très fortement influencé par la façon dont les managers sont étudiés : les méthodes des agendas mettent inévitablement en exergue les contacts et la répartition du temps, les questionnaires structurés font apparaître des éléments du travail, alors que les observations participantes mettent en évidence les comportements « informels » (Hales, 1986, p. 280)

Parmi toutes les recherches sur le sujet, la démarche employée par Mintzberg (1968 ; 1973) nous est apparue intéressante. En effet, son objectif revendiqué est de fournir une analyse descriptive et non prescriptive du travail du cadre :

Ce livre n'est pas consacré à la description de l'action et du style des cadres efficaces. Il est centré sur cette unique question : que font les cadres (Mintzberg, 1973, p. 17) ?

Dans cette logique, Mintzberg (1968 ; 1973) accorde au rôle une place cruciale dans la compréhension de l'activité tout en justifiant la mise entre parenthèses de la dimension psychologique du concept.

Nous parvenons maintenant au cœur de notre étude : à la théorie qui rend compte de ce que font les cadres. Nous utilisons ici le concept de rôle, un terme qui a fait son chemin du vocabulaire théâtral à la gestion, en passant par les sciences du comportement. Le

rôle se définit ainsi : c'est un ensemble organisé de comportements appartenant à un poste de travail ou à une position identifiable. La personnalité individuelle peut avoir une influence sur la façon dont le rôle est tenu, mais ne peut empêcher que le rôle soit tenu. Ainsi, les acteurs les cadres et d'autres personnes sont les interprètes de rôles prédéterminés, mais individuellement, ils les incarnent de diverses façons (Mintzberg, 1973, p. 17).

Plusieurs problèmes sont inhérents à la méthode de l'agenda (*diary method*). L'inconvénient majeur y est que l'accent est largement mis sur ce que l'on peut appeler le media.

Le lecteur sait où les managers passent leur temps, avec qui ils le passent, comment ils interagissent (téléphone, face à face...) et ainsi de suite. Mais le lecteur ne sait jamais ce dont il s'agit. En termes simples, nous savons que le manager était avec un fournisseur, qu'ils ont parlé dans le bureau de la direction, et que cette rencontre a duré cinquante-trois minutes, mais l'on ne sait jamais pourquoi ils se sont rencontrés, ni de quoi ils ont parlé (Mintzberg, 1970, p. 88).

C'est pourquoi, il choisit une méthodologie qu'il nomme « observation structurée ». Dans la lignée de Stewart (1965), et de Horne et Lupton (1965), il adapte la technique de l'agenda, afin de décrire de la façon la plus neutre possible l'activité réelle des managers. Il définit cette méthode comme : « une méthodologie qui assure la flexibilité d'une observation dénuée d'objectifs prescriptifs, avec la discipline de la recherche de certains types de données structurées. Le chercheur observe le manager en train de faire son travail. Chaque événement observé (un contact verbal, ou une lettre reçue ou envoyée) est enregistré et catégorisé en termes de durée, de participation et d'objectif, par le chercheur, comme dans la méthode du journal de suivi, à l'exception d'un élément. Les catégories sont développées parallèlement à l'observation » (Mintzberg, 1970, p. 90).

Cette méthode a l'inconvénient d'être extrêmement consommatrice en temps et d'interdire l'observation d'un grand nombre de cas. D'autres méthodes sont possibles. Par exemple, Wolf (1981), pour décrire l'activité des managers des cabinets d'audit, recourt à la méthode des incidents critiques.

[Ce sont] les comportements qui sont cruciaux pour faire la différence entre bien faire son travail et mal le faire. Les incidents critiques sont de simples comptes-rendus de la part d'observateurs qualifiés expliquant en quoi des individus ont été particulièrement efficaces ou inefficaces dans la réalisation d'une tâche. De tels incidents sont des comptes-rendus de comportements réels, qui sont enregistrés comme des anecdotes ou des histoires et obtenus de la part de ceux qui sont qualifiés pour observer le travail étudié. (Wolf, 1981, p. 863).

Hales (1986) mentionne la méthode des incidents critiques comme une méthode s'accès au travail des managers⁴⁸.

Le risque de cette méthode est de passer à côté du quotidien, du « non-héroïque » comme le qualifient March et Romelaer, qui constitue l'essentiel de la vie des organisations et de ses membres (1976) :

La plupart des événements de la vie organisationnelle ne sont pas héroïques. Des actions mineures, des décisions anodines, et des changements imperceptibles

⁴⁸ Hales (1986) note que Kay en 1959 et Williams en 1959 également ont utilisé cette méthode, l'un auprès de 74 managers et le second auprès de 742 cadres.

remplissent les jours ordinaires. L'histoire organisationnelle est une interprétation de choses mineures. Les études de la prise de décision dans les organisations comportent souvent un biais. Nous cherchons à comprendre les événements d'une façon qui nous permette de satisfaire notre goût du spectacle (March et Romelaer, 1976, p. 251).

Parmi les méthodes d'accès au réel, les entretiens approfondis et centrés offrent un compromis entre le nombre de cas qui peuvent être étudiés et la densité des informations qui peuvent être collectées. Ahrens et Dent (1998) soulignent les avantages des recherches terrain en comptabilité. Ils distinguent deux finalités majeures à ce type de recherches :

Certains chercheurs contribuent à comprendre la comptabilité en tant que technique. A l'instar de Kaplan (1984) tentant de décrire et de documenter des pratiques innovantes, l'objectif de ces chercheurs est de mettre à jour les propriétés techniques des nouveaux systèmes de calcul et leur pertinence quant aux différents types de décisions managériales. [...]

D'autres chercheurs, dans la lignée d'Hopwood (1983), cherchent plutôt à explorer les relations entre la comptabilité et la vie des organisations, l'intérêt étant moins porté sur les techniques que sur les rôles et les interprétations des utilisations de la comptabilité (Ahrens et Dent, 1998, p. 3).

Nous nous inscrivons dans le deuxième type de recherches, davantage soucieuse de mettre à jour rôles et interprétations. Les techniques, dans cette perspective, apparaissent comme des médias des rôles et des interprétations faites par les acteurs des outils à leur disposition. Du point de vue méthodologique, les travaux d'Ahrens (1997 ; 2000) nous paraissent particulièrement intéressants. Ses entretiens en profondeur, qu'il nomme « autobiographies occupationnelles », auprès de nombreux contrôleurs de gestion lui permettent d'enrichir considérablement la connaissance de l'activité des contrôleurs de gestion mais donnent à voir également les rôles qu'ils sont amenés à endosser.

Pour obtenir les données les moins « transformées » possibles - afin de s'éloigner le plus possible des images prescrites - et donner à voir le « rôle » joué effectivement par les contrôleurs de gestion dans leurs organisations respectives, il a été choisi de construire un cadre conceptuel permettant à la fois l'accès à un maximum d'éléments factuels et descriptifs, notamment liés aux caractéristiques externes du travail, tout en mettant en évidence la dimension relationnelle de la réalisation des tâches.

c. Cadre d'analyse de l'activité des contrôleurs de gestion

Les travaux de Wrzesniewski et Dutton (2001) s'avèrent particulièrement adaptés à l'étude du travail des contrôleurs de gestion, car ils portent une attention particulière à la distinction entre travail « prescrit » et travail « réel ». Ils proposent un modèle qui porte sur les moyens mis en œuvre par les individus pour façonner leur activité. Les individus construisent ou façonnent leur activité, c'est-à-dire qu'ils modifient soit cognitivement, soit physiquement la définition de l'activité, soit les relations sociales liées à cette activité, soit les trois. Wrzesniewski et Dutton (2001) présentent la modification des tâches comme un changement dans la forme ou le nombre d'actions dans lesquels un individu s'engage lorsqu'il travaille. L'aspect cognitif renvoie à un changement de perception du travail (que ce soit en tant qu'ensemble de tâches simples ou en tant que la tâche prise comme un tout). L'angle

relationnel correspond à un changement des interlocuteurs. En modifiant n'importe lequel de ces éléments, un individu altère la définition de son poste et l'environnement social dans lequel il travaille.

Ils définissent ainsi, de façon relativement large, trois éléments constitutifs de l'activité : les tâches, les relations et la représentation cognitive des tâches. Nous avons choisi d'élargir cette dernière dimension à « l'image », incluant ainsi l'image que les contrôleurs de gestion pensent véhiculer. En effet, l'image des contrôleurs de gestion, tant au sein de l'organisation, que dans la société en général, nous est également apparue comme une des dimensions pertinentes à observer.

Nous retenons donc les trois dimensions suivantes pour décrire l'activité des contrôleurs de gestion :

- Les tâches
- Les relations
- L'image

Les tâches des contrôleurs de gestion sont multiples et diversifiées, bien qu'un socle commun autour de la mesure de la performance ait pu être identifié dans la littérature (1.1.2b). Les relations, notamment entretenues avec les opérationnels, sont également évoquées. Elles peuvent se décliner en deux sous-dimensions : les relations hiérarchiques et les relations fonctionnelles. 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 (Hopper, 1980 ; Ahrens et Chapman, 1999, 2000 ; Caron, 2003), l'identité organisationnelle ainsi que l'image « traditionnelle », relevant des stéréotypes diffusés dans la société en général (Friedman et Lyne, 1997 ; Friedman et Lyne, 2001). Dans un premier temps, nous avons choisi de ne pas spécifier plus avant ce cadre afin de l'alimenter et de le compléter à l'aide d'une étude exploratoire que nous présenterons dans le prochain chapitre. Le tableau suivant présente une synthèse des dimensions et des items composant l'activité du contrôleur de gestion d'après l'analyse de la littérature.

Activité des contrôleurs de gestion

Tâches	Zones de compétences : comptabilité, systèmes d'information, trésorerie Mesure de la performance <ul style="list-style-type: none"> - Reporting « externe » au siège - Processus budgétaire et analyse des écarts - Planification stratégique Contrôle interne, procédures Analyses spécifiques, projets transversaux
Relations	Relations hiérarchiques <ul style="list-style-type: none"> - Fréquence et qualité des relations Relations fonctionnelles <ul style="list-style-type: none"> - 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

Tableau 2-9. Dimensions et items de l'activité du contrôleur de gestion

Conclusion de la section 1

L'objectif de cette section était de présenter le panel des tâches et des rôles du contrôleur de gestion. Une grande partie de la littérature s'adresse prioritairement à un public de professionnels (revues *Echanges* en France, *CFO*, *Strategic Finance*, *Financial Management* au Royaume-Uni et aux Etats-Unis). Ces revues laissent apparaître une forte diversité quant à la conception de sa place dans l'organisation. En réponses aux attentes formulées par les organisations, mais aussi par les contrôleurs de gestion eux-mêmes quant à l'évolution de la fonction, cette littérature a en effet tendance à décrire tout ce que le contrôleur est potentiellement susceptible de faire. Un gouffre apparaît donc entre une description « exhaustive » de la fonction contrôleur de gestion, relevant du prosélytisme et/ou de « l'enthousiasme » des revues professionnelles et ses véritables domaines d'action et zones de responsabilité. Derrière ce décalage, se dessinent des problèmes d'ordre conceptuel et méthodologique. En effet, le métier est un sujet sensible. Or, la plupart des études menées sur le contrôleur de gestion ne définissent pas les concepts étudiés et ont recours à des méthodes quantitatives de collecte de données. Les biais potentiels de telles recherches sont soulignées dans les travaux sociologiques comme par les études sur le travail du manager. La seconde sous-section a permis d'identifier des concepts et une méthode susceptible de nous permettre d'appréhender le rôle de la fonction contrôle de gestion grâce à l'analyse de l'activité du contrôleur de gestion.

La double analyse de l'objet de recherche et des problématiques dans lesquelles il s'insère nous permet d'aboutir à un premier cadre conceptuel liant l'activité des contrôleurs de gestion et les rôles de la fonction contrôle de gestion. L'activité de contrôleurs de gestion est déclinée en tâches, relations et image. Toutefois, même si deux contrôleurs de gestion s'engagent dans les mêmes tâches et leur dédient un temps à peu près similaire, cela ne dit que peu de choses sur la finalité de leurs interventions respectives. Dès lors, il apparaît nécessaire de mettre au jour le sens qu'un contrôleur de gestion donne à ses actions. A partir de son discours, apparaissent deux dimensions permettant de « donner un sens » à son activité : l'autorité (quel est son degré d'influence dans la prise de décision) et le client (pour qui travaille-t-il ?). L'agrégation des analyses nous permet ensuite d'inférer une analyse globale sur la place de la fonction contrôle de gestion. Ce n'est qu'à partir de l'analyse de l'activité des contrôleurs de gestion et de la place de la fonction contrôle de gestion que nous pourrions voir émerger les rôles –éventuellement latents- de la fonction contrôle de gestion.

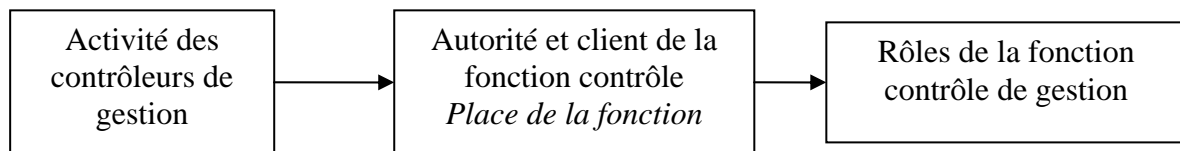


Figure 2-7. Eléments du cadre conceptuel

Comme l'a fait Anthony (1988, p. 161), nous avons jusqu'ici « retenu l'hypothèse implicite de l'existence d'une sorte de situation 'typique' ». Toutefois, l'activité des contrôleurs de gestion comme les problématiques auxquelles elle est associée ne peut être appréhendée « hors du monde ». De nombreux facteurs, au sein de l'organisation comme dans l'environnement, sont susceptibles d'influencer ces trois éléments. Tel sera l'objet de la seconde section.

Section 2 CONTEXTE DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION

Le travail du contrôleur de gestion est contingent aux caractéristiques essentielles de l'organisation. Anthony (1988) décrit la nature des facteurs susceptibles de modifier les pratiques « typiques ». Il les regroupe en trois ensembles :

Un ensemble sur l'environnement externe, constitué d'un axe dont une extrémité représente des facteurs très incertains et l'autre des facteurs relativement prévisibles. [...] Les facteurs regroupés ici sont : le cycle de vie des produits, la nature des produits, la nature de la concurrence, l'approvisionnement, la politique et la technologie.

Les variables liées à l'environnement interne et leurs implications, c'est-à-dire la nature de la stratégie, les stratégies concurrentielles et la position dans le cycle de vie des produits. La relation entre inputs et outputs fait également partie de ces facteurs.

Le cas d'industries confrontées à des problèmes particuliers de contrôle de gestion (Anthony, 1988, p. 161).

Bouquin (2001), en s'interrogeant sur la pertinence même de l'existence d'une pratique « typique » du contrôle de gestion, reprend une grande partie des variables identifiées par Anthony et en complète la liste.

[Le travail du contrôleur de gestion] varie singulièrement selon de nombreux paramètres, notamment :

- **La taille de l'entreprise.** On consacre plus de temps au reporting et à la consolidation comptable dans une grande entreprise que dans une PME indépendante où tout le monde se connaît ;
- **La phase de son développement,** car certains croient en une marche inéluctable vers la bureaucratie (Greiner, 1972)
- **Le niveau hiérarchique auquel le contrôleur se rattache :** direction générale, direction de branche, de division, usine... On y fait toujours du management, mais manager une équipe de vente n'est pas manager un grand groupe ;
- **Le degré d'internationalisation** de l'entreprise, pour des raisons techniques et culturelles ;
- **L'environnement technique :** il ne s'agit pas tant d'opposer, selon le schéma classique, « l'industrie » aux « services » que de constater que la problématique des processus à contrôler n'est pas la même selon qu'on travaille à la demande sur projets, ou en petites séries, ou en processus continus et stables au sein desquels un contrôle peut s'intégrer de manière systématique et automatique ;
- **La pression de la concurrence, la prévisibilité de l'environnement et la nature du business model :** peut-on planifier l'année qui vient sans grand risque ou se trouve-t-on dans une start-up exposée à tous les dangers ? La concurrence est-elle locale ou mondiale ? Quels sont les risques majeurs de dérive ?;
- **La stratégie de l'entreprise,** qui donne un rôle clé à certains processus et à certaines activités et identifie les performances critiques ;
- **La place donnée au contrôle de gestion** dans le gouvernement de l'entreprise ;

- **La culture et la formation des contrôleurs**, la place que la direction alloue à ce type de poste dans un parcours professionnel. (Bouquin, 2001, p. 77)

Si Bouquin n’omet aucun des facteurs principaux susceptibles d’influencer l’activité du contrôleur de gestion, il ne donne que peu d’indications quant aux effets, éventuellement contradictoires, que chacun de ces facteurs peut avoir sur l’activité des contrôleurs de gestion, ainsi que sur la place de la fonction contrôle de gestion au sein de l’organisation.

Il rappelle cependant un certain nombre de conditions nécessaires à la mise en place du contrôle de gestion. Le découpage d’une organisation en centres de responsabilité, comptes de leurs résultats (au sens le plus large) et la modélisation des ressources mobilisées pour les atteindre sont nécessaires au fonctionnement du contrôle de gestion. Ce schéma est paradoxal car il traite l’entreprise comme une somme d’entités dont les interactions doivent être faibles. De manière générale, les conditions suivantes sont requises (Bouquin, 2001, p. 182) :

- **Les résultats doivent être mesurables sur la période** choisie pour référence, donc de préférence le court-terme ;
- Il faut admettre que les conséquences des actions d’une entité s’observent **chez elle**, sinon le découpage retenu est incohérent avec le réel ; ceci exige l’absence « d’effet système » ou d’une forme quelconque de synergie ;
- Il est préférable d’admettre que les conséquences des actions menées pendant la période du contrat de gestion (l’année, souvent) par l’entité sont observables **pendant cette même période** ;
- On supposera que celui qui agit pour améliorer **le niveau de l’indicateur** agit dans l’intérêt de l’entreprise en général ;
- Les ressources de tous ordres (facteurs de production, temps, information, savoir, savoir-faire, capacité d’adaptation) nécessaires aux résultats visés doivent pouvoir être identifiées avec une relative précision, ce qui permet de disposer d’un **modèle économique** qui guidera l’allocation de ces ressources et permettra d’étalonner la performance finale.

Conditions pour un modèle simple	Cas difficiles
Résultats mesurables sur le court terme	Gestion des investissements, de la R&D, des produits à cycle long
Effets locaux des décisions locales	Entreprises de réseau, limites dues à la division du travail dans un processus en général
Absence de décalage dans le temps	Cas des « coûts discrétionnaires », des dépenses non immédiatement liées à des productions ou à des coûts identifiables ou valorisables
Convergence entre le progrès mesuré et la réalité du progrès	Cas des coûts discrétionnaires, risques dus à des possibilités d’externalisation mal identifiées, utilisation de mesures mal validées, d’indicateurs de remplacement, attention trop forte portée à la situation du 31 décembre
Modélisation des couples ressources-résultats	Coûts discrétionnaires, technologie mal connue, cas de certains projets innovants

Tableau 2-10. Situations complexes de mise en place du contrôle de gestion (Bouquin, 2001, p. 105)

Notre objectif, dans cette section, est donc, à partir des résultats des travaux contingents, d'identifier et de formuler des hypothèses sur leur influence sur l'activité des contrôleurs de gestion et sur les trois dimensions associées à la problématique de la place de la fonction contrôle de gestion : la centralité, le client et l'autorité. Ce travail sera réalisé en deux temps. Tout d'abord, nous nous intéresserons aux déterminants contingents et à la stratégie, puis nous examinerons l'influence de la culture nationale sur l'activité du contrôleur et la place de la fonction.

2.1. LES DETERMINANTS « CONTINGENTS »

Les théoriciens de la contingence identifient les variables qui ont un impact majeur sur la structuration des organisations.

Des caractéristiques de contexte ou de situation imposent des contraintes d'organisation auxquelles il convient de s'adapter (les variables de contingence en question sont selon les auteurs, la technologie, la taille de l'organisation, les caractéristiques de son environnement). En développant ainsi une conception relativiste, les théoriciens de la contingence s'opposent à l'idée de principe ou de modèle d'organisation des Classiques (Desreumaux, 1998, p. 98).

Pour chacun des déterminants identifiés, nous tenterons de formuler une hypothèse sur son influence sur l'activité du contrôleur de gestion et sur la place de la fonction contrôle de gestion dans son ensemble. Nous examinons plus particulièrement les déterminants classiques de la théorie de la contingence, avant d'examiner l'impact de la stratégie.

2.1.1 Les déterminants contingents classiques

Les déterminants utilisés dans le cadre de la théorie de la contingence sont nombreux. Nous nous intéresserons aux facteurs suivants : la taille et la maturité de l'entreprise, la phase de son développement ainsi que la technologie et l'incertitude de l'environnement.

a. Taille et maturité de l'organisation

Dès 1963, l'école d'Aston identifie la taille comme l'une des variables déterminantes de l'organisation :

La taille est apte à être un déterminant majeur de la structure organisationnelle. Les travaux classiques sur la bureaucratie suggèrent que l'augmentation de la taille implique nécessairement une bureaucratisation accrue (Pugh et al., 1963, p. 310)

A partir d'une analyse de 52 organisations, Pugh et al. (1969) confirment et affinent cette analyse.

L'absence de relation claire entre la taille de l'organisation et la concentration de l'autorité peut s'expliquer par deux relations distinctes résumées donc annulées dans l'observation directe de la relation entre la taille et la concentration de l'autorité. Il n'y a pas de relation entre autonomie et taille, mais il existe une relation négative entre la taille et la centralisation d'une part et une relation positive entre la taille et la standardisation des procédures de sélection et d'avancement (Pugh et al., 1969, p. 98).

Simon et al. (1979) explicitent cet apparent paradoxe. La taille augmente le besoin de standardisation mais implique également une plus grande délégation :

Les organisations modernes sont caractérisées par une division du travail qui a pour conséquence **une spécialisation par fonction**. La complexité des activités rend impossible la possibilité de créer une fonction de manager omniscient, spécialiste de toutes les fonctions. **Mais les organisations ont également besoin, pour fonctionner efficacement, d'une coopération de tous les groupes de travailleurs dans tous les domaines**. Une organisation est donc un système très interdépendant nécessitant la coopération de tous afin d'atteindre ses objectifs.

Les organisations sont traditionnellement conçues autour d'unités opérationnelles et de fonctions support. Les unités opérationnelles ont la charge de mettre en place les activités liées au cœur du métier de l'organisation, alors que les fonctions support conseillent et aident les unités opérationnelles. Comme les fonctions support n'ont pas l'autorité hiérarchique pour contrôler les unités opérationnelles, des relations fonctionnelles non hiérarchiques, sont utilisées pour lier les fonctions support spécialisées à la chaîne de décision (Simon et al., 1979).

Livian (2001) propose une synthèse de l'analyse de l'école d'Aston en ces termes :

Plus l'organisation est grande, plus elle compte de niveaux hiérarchiques, plus les besoins de coordination sont forts, plus on a recours à des systèmes formels de planification et de contrôle (Livian, 2001, p. 60).

La taille soulève indirectement une question centrale quant à l'analyse de l'activité des contrôleurs de gestion : celle de l'information. Galbraith (1973) traite la question de la gestion de l'incertitude et de son impact sur les systèmes d'information sous l'angle cognitif, plaçant ainsi l'information au cœur de son analyse. Partant de l'hypothèse simonienne de la rationalité limitée, il montre comment, à partir d'un certain seuil, le management est débordé et doit mettre en place des stratégies de limitation de l'information à traiter. Deux options majeures s'ouvrent alors, impliquant les services fonctionnels : l'autonomisation des unités et/ou la mise en place de systèmes d'information verticaux.

La capacité d'une organisation à réussir à coordonner ses activités en fixant des buts, une hiérarchie et des règles dépend à la fois de la fréquence des exceptions, et de la capacité du management à y faire face. **Plus l'incertitude des tâches augmente, plus le nombre d'exceptions augmente jusqu'à ce que la hiérarchie soit débordée**. L'organisation doit alors mettre en place de nouvelles stratégies de conception de l'organisation. Soit, elle peut agir de deux façons différentes afin de diminuer le montant des informations à traiter, soit elle peut agir de deux façons afin d'augmenter sa capacité de traitement de l'information. Une organisation peut choisir ces deux voies simultanément (Galbraith, 1973, p. 14).

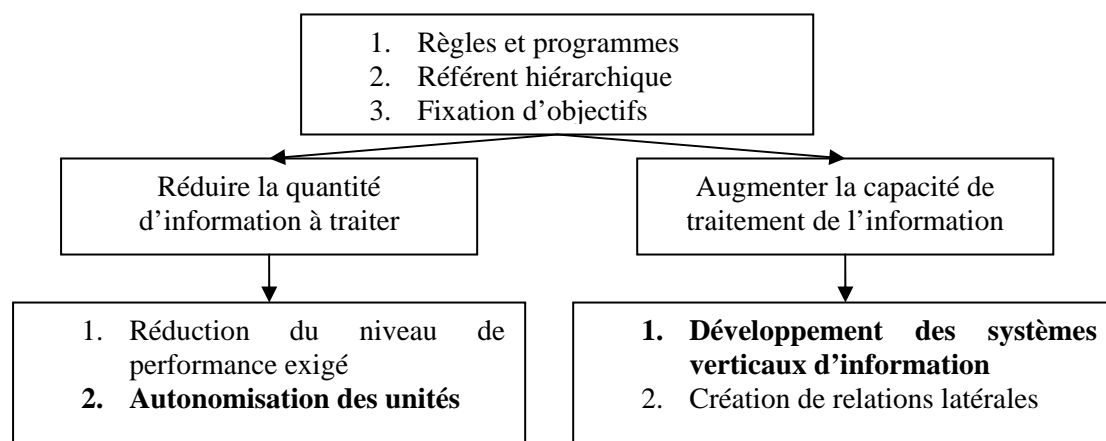


Figure 2-8. Stratégies de conception d'organisation (Galbraith, 1973, p. 15)

Le rôle des services fonctionnels dans la mise en place de chacune des stratégies va être essentiel. En ce qui concerne la réduction de l'information à traiter, les services fonctionnels vont devoir jouer un rôle d'intégrateur et de coordinateur face à l'autonomisation des unités. Dans le cas du choix de l'augmentation de la capacité à traiter l'information, le développement de systèmes verticaux d'information sera sans nul doute du ressort des services fonctionnels. Ainsi, quelle que soit l'option choisie par la direction, les services fonctionnels sont amenés à intervenir.

Cette analyse permet d'envisager quelques effets de l'augmentation de la taille (qui est selon Galbraith source d'incertitude) sur la fonction contrôle de gestion.

	Organisation de la fonction	Activité Tâches, Relations, Image	Place de la fonction contrôle de gestion
Développement des systèmes d'information	Développement des contrôleurs de gestion centraux	Développement de systèmes d'information, planification budgétaire, reporting, procédures afin de faciliter l'intégration. Risque de se voir déconnecté de l'activité des opérationnels Image de technicien	Client : Prestation de service auprès de la direction générale Influence invisible, dans l'élaboration des systèmes d'information
Autonomisation	Développement des contrôleurs de gestion décentralisés	Tâches liées à l'activité locale, analyse du réalisé, simulations, études Absorption par les équipes opérationnelles Image de partenaire	Client : Le management local est le premier client Autorité variable

Tableau 2-11. Taille, incertitude, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion

Le modèle du système ouvert de Katz et Kahn (1966) propose une approche historique de la structure sociale (Hatch, 1997, p. 193). Katz et Kahn (1966) identifient trois étapes d'évolution de la structure formelle des organisations dans lesquelles la nature et le rôle des services fonctionnels sont amenés à évoluer.

Au départ, une organisation primaire émerge de la coopération d'individus qui souhaitent unir leurs efforts afin d'atteindre un but commun, tel qu'apporter un nouveau produit sur le marché. [...] Si l'organisation primitive survit au-delà du projet initial, elle élaborera et développera une structure sociale pour devenir une organisation dans le sens traditionnel du terme. Ce passage d'une organisation primaire à une organisation complètement élaborée traverse plusieurs stades, chacun nécessitant des activités différenciées et intégrées. [...] Bien que la structure d'autorité soit la première manifestation du système managérial, un autre bras se développe rapidement. Il s'agit du sous-système de maintenance, dont la fonction spécialisée est de garder une trace des règles, de socialiser les nouveaux membres de l'organisation et de leur faire intégrer les normes, et d'administrer récompenses et sanctions (Katz et Kahn, 1966, p. 79).

Au moment de la troisième étape, des activités de support sont développées. Katz et Kahn (1966) distinguent deux types de services fonctionnels : les systèmes à la frontière - au nombre de trois - qui institutionnalisent les relations de l'organisation avec son environnement⁴⁹ et les fonctions adaptatives dont le rôle est de faciliter le changement dans l'organisation.

⁴⁹ La prise en compte des pressions institutionnelles marque en effet un tournant dans la conception de l'organisation et des moyens à sa disposition pour assurer sa pérennité. Le remplacement de la figure de

Katz et Kahn (1966) définissent les trois systèmes à la frontière :

- La structure d'approvisionnement regroupe la fonction achat et la fonction « recrutement du personnel »⁵⁰.
- La fonction de mise sur le marché du produit est particulièrement développée dans des organisations à but lucratif dotées d'un système de ventes et de merchandising élaboré. L'objectif de cette fonction est d'amener les consommateurs à l'achat de son produit.
- Enfin, Katz et Kahn (1966, p. 82) se réfèrent au concept de système institutionnel de Parsons pour définir la structure relative aux relations avec la société. L'activité de n'importe quelle organisation dépend non seulement de l'accueil fait à ses produits mais également du soutien accordé et du caractère légitime de ses actions vis-à-vis de la société au sens large. Les entreprises traitent avec le gouvernement fédéral concernant les lois sur les fusions et les monopoles, par exemple.

Par ailleurs, ils définissent également les missions de la fonction adaptative :

Elle doit accumuler de l'information sur les modes et les changements de l'environnement. En tant que responsable du suivi des changements de l'environnement, elle est garante du sens à donner à ces changements pour le reste de l'organisation. La fonction de maintenance cherche à maintenir l'organisation telle qu'elle est, faisant en quelque sorte fi des changements. La fonction adaptative cherche à résoudre les conflits émergeant entre les pratiques actuelles et les exigences du futur (Katz et Kahn, 1966, p. 82).

Nous pouvons proposer un tableau de synthèse regroupant les différents services fonctionnels définies par Katz et Kahn (1966).

l'entrepreneur par celle de la « direction » symbolise aux yeux de J.K. Galbraith (1967, p. 112) le nouvel état industriel. Les questions cruciales du contrôle du capital, de l'organisation du travail et de l'innovation nécessitent d'être nourries de réflexions bien plus étoffées qu'auparavant. Tous les acteurs qui participent à l'information des groupes de décision au sein des organisations constituent ainsi ce que J.K. Galbraith nomme la technostrucure. Les implications organisationnelles de ce phénomène, notamment en terme de rôles assignés aux services fonctionnels, sont présentées plus précisément par Katz et Kahn (1966).

⁵⁰ Katz et Kahn (1966, p. 81) reconnaissent que ces fonctions peuvent parfois être rattachées, pour la première à la structure de production, et pour la seconde, au sous-système de maintenance. La condition pour qu'il en soit ainsi est l'abondance de personnel et de fournisseurs sur le marché. A partir du moment où ils deviennent rares, des fonctions séparées doivent être créées.

Fonctionnels	Principe	Fonctions
Fonctions de maintenance Etape 2	Maintenir l'organisation telle qu'elle est Etre le gardien des règles Socialiser les nouveaux arrivants Administrer récompenses et sanctions Maintenir l'outil de production en état	Comptabilité Ressources Humaines Gestion des installations Méthodes
	Gérer les interactions avec l'environnement Au niveau des flux entrants (de personnel et de matières) Au niveau des flux sortants (de produits) Avec toutes les parties prenantes	Fonction approvisionnement Recrutement du personnel Fonction achat <hr/> Fonction de mise sur le marché Marketing Merchandising <hr/> Relations institutionnelles Relations publiques Communication
Fonctions adaptatives Etape 3	Favoriser le changement Résoudre les conflits entre les pratiques organisationnelles actuelles et les demandes futures de l'environnement	R&D Planification stratégique Prévision économique Planification fiscale Conseil juridique Lobbying

Tableau 2-12. Synthèse des services fonctionnels (Katz et Kahn, 1966, p. 79-83)

Trois étapes majeures du développement des organisations sont identifiées, auxquelles correspondent différentes missions pour les services fonctionnels. Ainsi selon Katz et Kahn, dans le cadre d'une organisation primaire, les services fonctionnels n'ont pas lieu d'être. Les individus coopèrent et la convergence des buts est naturellement atteinte. Avec son développement, l'organisation nécessite de mettre en place des règles et une autorité formelles. Les services fonctionnels sont alors créés et leur mission est d'assurer « le maintien en l'état » de l'organisation. Dans une troisième étape, la dimension ouverte de l'organisation ne peut plus être omise. De nouvelles missions sont alors ajoutées à la charge des services fonctionnels : favoriser l'adaptation - fonctions d'adaptation - et assurer le lien avec l'environnement - systèmes à la frontière -. Les trois fonctions - système de maintenance, systèmes à la frontière et fonction adaptative - peuvent correspondre à différentes finalités de la fonction contrôle de gestion et influencer l'activité des contrôleurs de gestion. En effet, Bouquin (2001, p. 115) souligne deux grandes finalités pour le contrôle d'entreprise :

- **celle d'un système d'intégration** (cohérence intra-entreprise), correspondant aux fonctions de maintenance identifiées par Katz et Kahn
- **celle d'un système favorisant le couplage avec l'environnement** (cohérence externe), ce qui suppose à la fois une différenciation des statuts et des rôles des acteurs évoluant dans l'entreprise ou l'organisation, et une vigilance vis-à-vis des évolutions

de l'environnement dans toutes ses dimensions, correspondant aux fonctions adaptatives et de systèmes à la frontière.

b. Phase du développement et fonction contrôle de gestion : le modèle de Greiner (1972)

Ce modèle est l'un des plus cités dans le domaine de la croissance des entreprises. Il a été construit à partir d'une revue de la littérature empirique (quantitative ou études de cas) sur le sujet. Greiner y défend la thèse suivante:

Le futur d'une organisation est moins déterminé par des forces externes que par l'histoire de cette organisation [...] Au cours des phases de développement d'une entreprise, chaque étape de l'évolution crée sa propre révolution [...] Il existe au moins cinq phases dans le développement organisationnel, qui sont toutes caractérisées par une évolution et une révolution (Greiner, 1972, p. 38).

Greiner propose un modèle en cinq phases. A chaque phase du cycle de vie, l'organisation est dominée par des intérêts particuliers et un style de gestion dominant. Chaque phase est caractérisée par une croissance régulière qui dure jusqu'à ce qu'une crise majeure apparaisse. La crise doit être surmontée par une révolution organisationnelle qui permet de passer à la phase suivante et chaque phase est la conséquence de celle qui l'a précédée et la cause de la phase suivante. A chaque phase, il n'existe qu'un type de management possible pour que la croissance soit possible et la crise surmontée. Et à chaque étape, des services fonctionnels sont créés, puis amenés à jouer des rôles différents, voire ensuite supprimés ou externalisés. Si le passage d'une phase à l'autre n'est certes pas automatique, il est obligatoire selon Greiner, pour assurer la survie de l'organisation.

Mode de croissance	de	Mode de management	Mode de contrôle	Crise
Créativité ➔ créer un produit et un marché		Communication fréquente et informelle avec les salariés Longues heures de travail récompensées par la promesse de bénéfices futurs	Contrôle par le marché	Crise de leadership Le créateur est submergé de tâches, il ne peut plus continuer à manager de façon informelle car le nombre de collaborateurs est trop élevé et ils ne sont pas aussi motivés qu'au départ
Direction (un manager doit introduire des techniques de gestion) ➔ recherche d'efficience		Organisation fonctionnelle et centralisée Mise en place de procédures comptables Communication formelle et impersonnelle	Méthodes de motivation Budgets (centres de coûts) Standards de travail	Crise d'autonomie Les employés de plus bas niveaux sont restreints par la hiérarchie centralisée
Délégation (structure décentralisée) ➔ expansion des marchés		Plus de responsabilité pour les responsables techniques et commerciaux Management par exception des dirigeants Peu de communication de la part du sommet	Centres de profits et bonus individuel	Crise de contrôle La direction a l'impression de perdre le contrôle des activités Les responsables d'unité suivent leurs intérêts propres
Coordination (utilisation de systèmes formels pour coordonner) ➔ consolidation de l'organisation		Unités décentralisées rassemblées en groupes de produits Chaque groupe de production est traité comme un centre de profit	Procédures formelles de planification Instauration de procédures de contrôle et d'audit Stock-options	Crise de bureaucratie Manque de confiance entre opérationnels et fonctionnels Prolifération de systèmes et de procédures Prolifération de la paperasserie
Collaboration ➔ résolution de problèmes et innovation		Instauration d'une structure matricielle Equipes interfonctionnelles regroupées par projet Réduction du nombre de fonctionnels Simplification des procédures Système d'information en temps réel Management participatif	Le contrôle social et l'auto-discipline prennent le pas sur le contrôle formel Formation de collaborateurs Intéressement du groupe plus que de l'individu	Saturation psychologique ?

Tableau 2-13. Les phases de croissance selon Greiner (1972)

Ce type de modèle par phase est critiquable avant tout pour son « caractère déterministe, fermé et linéaire peu cohérent avec la diversité observable des trajectoires des organisations » (Desreumaux, 1998, p. 175). Néanmoins, il semble pertinent de proposer une synthèse de l'évolution des services fonctionnels en fonction des modes de croissance et des crises que peut traverser l'organisation. Les missions assignées aux services fonctionnels peuvent être en effet interprétées comme des réponses aux crises successives de croissance. Le modèle de Greiner (1972), qui affine la présentation des différents stades de développement, peut ainsi être complété par la typologie des services fonctionnels de Katz et Kahn.

Mode de croissance	Crise	Evolution des services fonctionnels d'après la typologie de Katz et Kahn
Créativité ➔ créer un produit et un marché	Crise de leadership le créateur est submergé de tâches, il ne peut plus continuer à manager de façon informelle car le nombre de subordonnés est trop élevé et ils ne sont pas aussi motivés qu'au départ	Création des fonctions de maintenance
Direction (un manager doit introduire des techniques de gestion) ➔ recherche d'efficience	Crise d'autonomie Les employés de plus bas niveaux sont restreints par la hiérarchie centralisée	Développement des fonctions de maintenance, création de fonctions adaptatives
Délégation (structure décentralisée) ➔ expansion des marchés	Crise de contrôle La direction a l'impression de perdre le contrôle des activités Les responsables d'unité suivent leurs intérêts propres	Création de systèmes à la frontière Développement des fonctions de maintenance
Coordination (utilisation de systèmes formels pour coordonner) ➔ consolidation de l'organisation	Crise de bureaucratie Manque de confiance entre opérationnels et fonctionnels Prolifération de systèmes et de procédures Prolifération de la paperasserie	Développement de fonctions adaptatives
Collaboration ➔ résolution de problèmes et innovation	Saturation psychologique ?	Réduction du nombre de fonctionnels

Tableau 2-14. Analyse comparée des phases de croissance de Greiner (1972) et de l'analyse de Katz et Kahn (1966)

Mintzberg (1979) propose un modèle plus complexe⁵¹, où la taille a un effet à deux niveaux, à la fois sur les entités elles-mêmes, mais également sur leurs relations entre elles.

⁵¹ Mintzberg (1979, p. 221) précise que ce schéma est similaire à celui suggéré dans Blau et Schoenherr (1971).

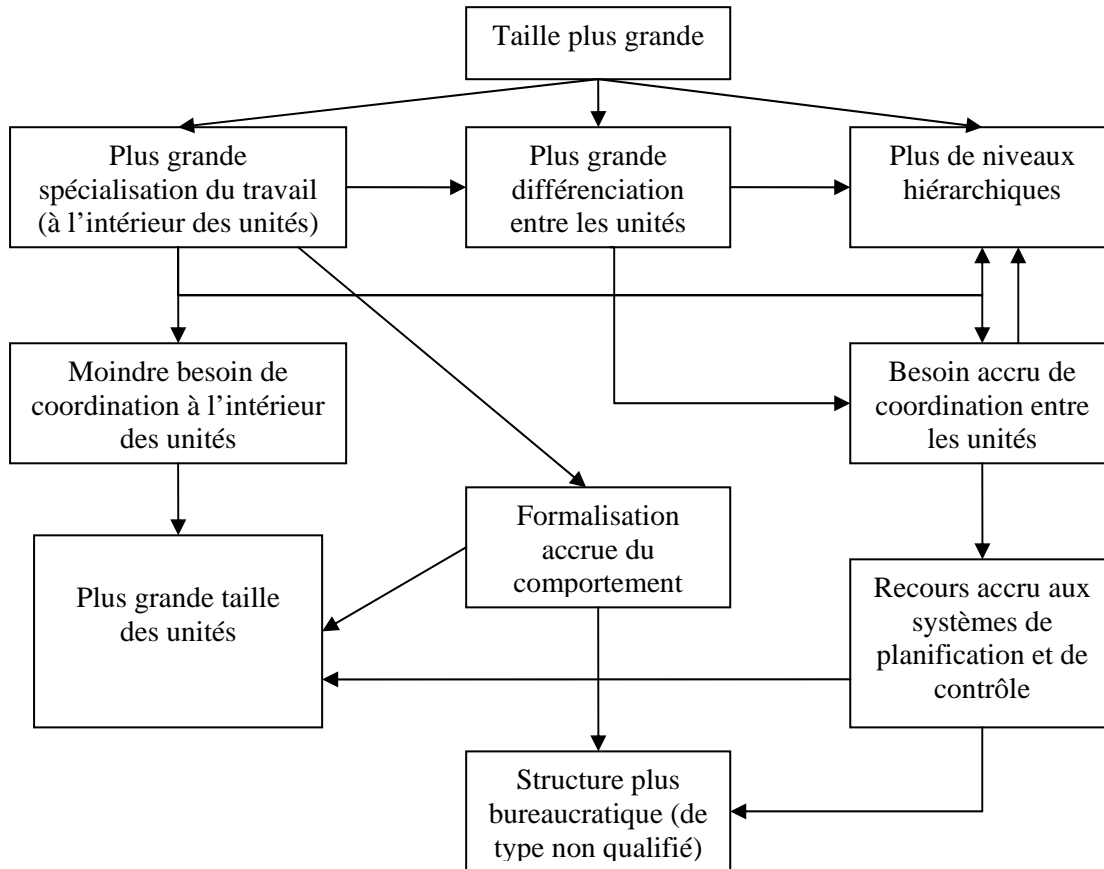


Figure 2-9. Relations entre taille de l'organisation et structure (Mintzberg, 1979, p. 221)

A partir de ces analyses, nous pouvons formuler des hypothèses relatives à l'activité du contrôleur de gestion.

	Organisation de la fonction	Activité Tâches, relations, image	Place de la fonction contrôle de gestion
Augmentation de la taille	Tout d'abord, création d'une fonction contrôle au service du siège. Puis l'émergence de la structure décentralisée crée de nouveaux postes de contrôleurs de gestion « locaux » pris en tenailles entre la volonté de la direction de maintenir le contrôle et le souhait des entités de suivre leurs intérêts propres.	Plus grande importance de la collecte de données pour le siège - Reporting, consolidation - Etablissement et veille au respect des procédures - Création et veille au respect de standards, calcul d'écarts Effets ambivalents : La fonction contrôle joue un rôle plus centralisateur. Les relations seront alors parfois conflictuelles avec le management local. La distance entre les contrôleurs de gestion « locaux » et le siège tend à favoriser une distanciation vis-à-vis de celui-ci. Véritable partenariat en local, mais risques de balkanisation de l'organisation. Image de surveillant liée à la mission centralisatrice	Client : effets ambivalents pour les contrôleurs « décentralisés » qui peuvent soit se sentir investis d'une mission centralisatrice, soit comme des prestataires de services auprès des entités locales. Autorité : l'information produite par les contrôleurs de gestion peut être perçue comme essentielle à la prise de décision dans les entreprises de grande taille, à condition que le facteur taille soit combiné avec d'autres facteurs tels que la décentralisation.

Tableau 2-15. Taille, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion

c. Technologie et incertitude de l'environnement

La technologie recouvre plusieurs questionnements, au rang desquels la nature des tâches, les méthodes de production ainsi que l'interdépendance entre les unités dans le processus de production.

Les précurseurs sur cette question sont indéniablement Burns et Stalker (1961). Leur recherche, réalisée à partir d'une vingtaine d'entreprises anglaises et écossaises du secteur de l'électronique, vient remettre en **question l'analyse des classiques selon laquelle il existerait une organisation optimale unique**. Ils introduisent une distinction entre la structure mécaniste (ou bureaucratique) et la structure organique. Le système mécaniste correspond à l'organisation préconisée par Taylor, et convient aux tâches répétitives et simples. Dans cette structure, le rôle des spécialistes fonctionnels est d'améliorer les moyens techniques d'exécution des tâches. En revanche, le système organique est caractérisé par la flexibilité et l'importance des communications latérales et informelles. Ils mettent ainsi en garde contre un recours systématique aux services fonctionnels, qui, dans un secteur innovant, risquent de brider la créativité.

Les travaux de Woodward (1965), Thompson (1967) et Perrow (1967) sont reconnus comme les analyses fondatrices reliant la technologie et la structure organisationnelle.

Woodward (1965) analyse l'organisation et les structures de cent firmes du sud-est de l'Angleterre dans l'industrie manufacturière. Elle a pour ambition de vérifier l'applicabilité des prescriptions à la fois des théories traditionnelles et des relations humaines, avec en particulier un intérêt pour les **relations fonctionnels/opérationnels**. Elle constate des différences importantes qu'elle explique par la technologie employée par la firme : production à l'unité, production de masse et production en continu. Woodward dédie une partie de son analyse aux fonctions. Elle note ainsi que :

*Plus la technologie se complexifie, tendant vers un processus de production en continu, plus la distinction entre les rôles des opérationnels (line roles) et les rôles des fonctionnels (staff roles) tendent à s'estomper, et les **compétences spécialisées**, bien que de plus en plus importantes, se voient de plus en plus intégrées à l'opérationnel et liées à la responsabilité des managers.*

*En outre, dans le groupe intermédiaire, i.e. la **production de masse**, où la distinction entre les rôles opérationnels et fonctionnels persistait encore, il y avait une tendance à évoluer vers une **organisation divisionnalisée**, la logique globale fonctionnels/opérationnels étant peu à peu remplacée par une série de modèles fonctionnel/opérationnel dédiés à certains produits ou certaines zones géographiques (Woodward, 1965, p. 97).*

Woodward constate que les entreprises situées aux extrêmes tendent à intégrer les compétences spécialisées à l'opérationnel. Dans le cas d'une production de masse, la décentralisation des services fonctionnels est opérée au cœur d'une organisation « staff and line » divisionnelle.

Mintzberg (1979) formule trois hypothèses à partir des conclusions des travaux relatifs aux systèmes techniques, en se référant essentiellement aux travaux de Woodward :

Plus le système technique est régulé, plus le travail opérationnel est formalisé et plus le centre opérationnel est bureaucratique.

Plus le système technique est sophistiqué, plus la structure administrative est élaborée, de façon précise, plus les fonctionnels logistiques sont nombreux et qualifiés, plus s'opère à leur bénéfice une décentralisation sélective et plus l'organisation utilise des mécanismes de liaison pour coordonner leur travail.

L'automatisation du centre opérationnel transforme la structure administrative de bureaucratie en structure organique (Mintzberg, 1979, p. 238).

Ceci nous permet d'envisager les liens entre process de production et la fonction contrôle de gestion.

Technologie employée Woodward (1965)	Organisation de la fonction	Activité Tâches, Relations, Image	Place de la fonction contrôle de gestion
Processus à l'unité en Production continu	Intégration d'une partie des tâches dans le giron des opérationnels. Notion d'autocontrôle	Liées à la remontée d'information (reporting, consolidation...)	Client : les contrôleurs de gestion sont plus naturellement au service de la direction générale Autorité : relativement faible vis-à-vis des opérationnels, influence éventuelle au niveau de la direction générale
Production de masse	Structure divisionnelle. Apparition de contrôleurs de gestion décentralisés	Tâches d'analyse sur des études ponctuelles, relations de pairs, image de partenaire	Client : selon Woodward, le management local devient nécessairement le premier client des contrôleurs de gestion. Il existe des équipes en central, qui assurent des missions mutualisées au niveau groupe Autorité : plutôt liée à la nature de la tâche

Tableau 2-16. Process de production, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion

Perrow (1967) s'inscrit dans la poursuite des travaux de Burns et Stalker (1961). Il aborde le concept de technologie en termes de processus de résolution de problèmes, en considérant que la composante connaissances mises en œuvre lors du processus de transformation importe plus que les matériels ou les équipements eux-mêmes (Desreumaux, 1998, p. 132). Il aboutit ainsi à une typologie des technologies :

	Peu d'exceptions	De nombreuses exceptions
Tâches analysables	ROUTINE Structure mécaniste	INGENIEURIE Structure flexible mais centralisée
Tâches non analysables	CRAFT Décentralisée	NON ROUTINE Structure organique

Tableau 2-17. Typologie de Perrow (1967, p. 28)

Dans la lignée du modèle de Perrow (1967), on considère traditionnellement que, pour les organisations dans lesquelles on a une connaissance imparfaite du processus de transformation et dans lesquelles ce dernier connaît de nombreuses exceptions, le contrôle de gestion mécanique et basé sur un contrôle financier n'est pas adapté. Dans le cas contraire de la production de masse de produits indifférenciés, les systèmes de contrôle formels et financiers sont recommandés (Chenhall, 2003).

Nature de la tâche Perrow (1967)	Organisation de la fonction	Activité Tâches, Relations, Image	Place de la fonction contrôle de gestion
Routinière	Possibilité de mise en place des outils du contrôle de gestion. Les contrôleurs de gestion peuvent facilement rendre lisible l'activité et la maîtriser	Tâches liées à la modélisation de l'activité, établissement de standards, analyse des écarts, modèles de prévision. Relations : potentiellement partenaires avec les opérationnels à qui ils apportent une aide à la décision, ils peuvent également représenter un concurrent du fait de leur lien privilégié avec la direction Image de partenaire à inquisiteur	Client : tous les cas de figures sont possibles. Le premier client des contrôleurs de gestion peut être la direction générale comme les managers locaux. Autorité : Position de conseil aisée à atteindre
Craft	Freins à tous les éléments cités auparavant.		
Non routinier Ingénierie			

Tableau 2-18. Nature de la tâche, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion

Thompson (1967) centre sa réflexion sur les formes d'interdépendance entre les unités ou postes intervenant dans un processus de production, entendu au sens large. L'interdépendance peut être séquentielle, lorsque l'output d'une unité devient l'input d'une autre, de « pool » lorsque les unités sont simplement conduites à se partager un ensemble de ressources communes, et réciproques si des unités se conditionnent mutuellement. Chaque forme d'interdépendance appelle un mode privilégié de coordination :

- interdépendance séquentielle : coordination par plans et échéanciers
- interdépendance de pool : coordination par standardisation de procédures
- interdépendance réciproque : coordination par ajustement mutuel (Desreumaux, 1998, p. 133).

Le tableau suivant synthétise les hypothèses relatives aux effets des interdépendances technologiques sur l'activité du contrôleur de gestion.

Interdépendance entre les unités Thompson (1967)	Organisation de la fonction	Activité Tâches, Relations, Image	Place de la fonction contrôle de gestion
Séquentielle	Le niveau central est particulièrement développé	Tâches : importance des plans. Relations : le caractère stratégique des plans peut générer des rivalités quant à la répartition des responsabilités entre contrôleurs de gestion et opérationnels	Client : plutôt au service de la direction générale
Pool	Développement des contrôleurs décentralisés	Tâches : L'établissement (et le respect) de procédures est le moyen essentiel de coordination. Cette tâche peut donc prendre une place importante dans l'activité du contrôleur de gestion. Relations : Si tel est le cas, valeur ajoutée perçue comme faible par les opérationnels Image de surveillant et de bureaucrate	Client : l'établissement de procédures traduit plutôt un souci de service pour la direction générale
Réciproque	Faible structure centrale	Tâches : la coordination par ajustement mutuel dispense le contrôleur de gestion de tâches liées à la planification et l'homogénéisation des méthodes et procédures Relations : Ses relations seront alors celles d'un pair Image de partenaire.	Client : Il peut se tourner vers l'aide à la décision opérationnelle et locale

Tableau 2-19. Interdépendance technique, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion

L'environnement externe est une variable contextuelle centrale dans la recherche contingente (Donaldson, 1996). Il existe cependant diverses manières d'aborder l'environnement : « de nombreuses propositions visant à spécifier les attributs pertinents de l'analyse de l'environnement ont été faites » (Desreumaux, 1998, p. 112).

Mintzberg (1979) relève ainsi différentes dimensions permettant d'appréhender l'environnement. Il peut être vu comme stable ou dynamique, simple ou complexe, accueillant ou hostile. Reprenant les conclusions de Burns et Stalker, il considère que :

Si une organisation a des sources d'approvisionnement incertaines, une demande imprévisible de la part de ses clients, des changements fréquents de produits, une rotation du personnel élevée, des conditions politiques instables, une technologie (un savoir) en évolution rapide, ou un taux de croissance interne élevé, elle ne peut pas coordonner ses activités en ayant recours à la standardisation (Mintzberg, 1979, p. 248).

Ce qui l'amène à poser l'hypothèse selon laquelle « plus l'environnement est dynamique et plus la structure est organique » et « plus l'environnement est complexe et plus la structure est décentralisée » (Mintzberg, 1979, p. 248).

Il propose de modéliser l'impact de l'environnement sur l'organisation de la manière suivante :

	Stable	Dynamique
Complexe	Décentralisé Bureaucratique (standardisation des qualifications)	Décentralisé Organique (ajustement mutuel)
Simple	Centralisé Bureaucratique (standardisation des procédés de travail)	Centralisé Organique (supervision directe)

Tableau 2-20. Environnement et structure organisationnelle

Le niveau d'incertitude est bien souvent retenu pour résumer l'ensemble des caractéristiques de l'environnement. En effet, cette notion semble particulièrement explicative des structures organisationnelles en général et des système de contrôle en particulier (Chapman, 1997 ; Tymon *et al.*, 1998). Il est cependant difficile d'envisager l'impact du niveau d'incertitude sur l'activité et la place de la fonction contrôle de gestion. Un environnement parfaitement stable peut se passer de contrôleurs de gestion et un environnement trop complexe et/ou trop dynamique (incertain) réduit très fortement l'intérêt de l'information que peuvent produire les contrôleurs de gestion.

2.1.2 Stratégie et fonction contrôle de gestion

Bouquin (2000) définit la stratégie comme « l'ensemble des actions qui déterminent durablement le succès d'une organisation ». Il présente la stratégie comme l'un des facteurs dont il faut tenir compte pour construire un contrôle efficace. Toutefois, il souligne la variété des problématiques associant contrôle et stratégie :

Quel aspect de la stratégie influence quel aspect du contrôle ? S'agit-il d'une influence sur des contenus, par exemple les instruments de gestion ou sur leur usage, le rôle qu'ils jouent ? Comment isoler l'effet intrinsèque de la stratégie ? Le contrôle influence-t-il la stratégie ? Vaste programme (Bouquin, 2000, p. 533).

L'interprétation des travaux de Porter sur la stratégie business par Bouquin (2001) ainsi que les travaux relatifs à la relation entre la direction générale et les unités opérationnelles - tels que ceux de Goold et Campbell (Goold et Campbell, 1987a ; Goold, 1991 ; Goold *et al.*, 1993b, 1993a) - permettent d'étudier les liens entre l'activité des contrôleurs et les types de stratégie.

a. Facteurs clé de succès, stratégies concurrentielles et cycle de vie des produits

La formulation d'une stratégie face à la concurrence implique par essence, une mise en relation avec son environnement (Porter, 1980, p. 3). Porter (1980) mesure l'intensité de la concurrence qui prévaut au sein d'un secteur en fonction de cinq forces (Figure 2-10).

La connaissance des sources profondes des pressions concurrentielles éclaire les forces et les faiblesses critiques de la firme, illustre de façon vivante sa position dans le secteur, clarifie les domaines où les modifications de stratégie peuvent offrir les plus grands résultats et met à jour les domaines où l'évolution du secteur offre les perspectives les plus prometteuses ou les menaces les plus dangereuses (Porter, 1980, p. 4).

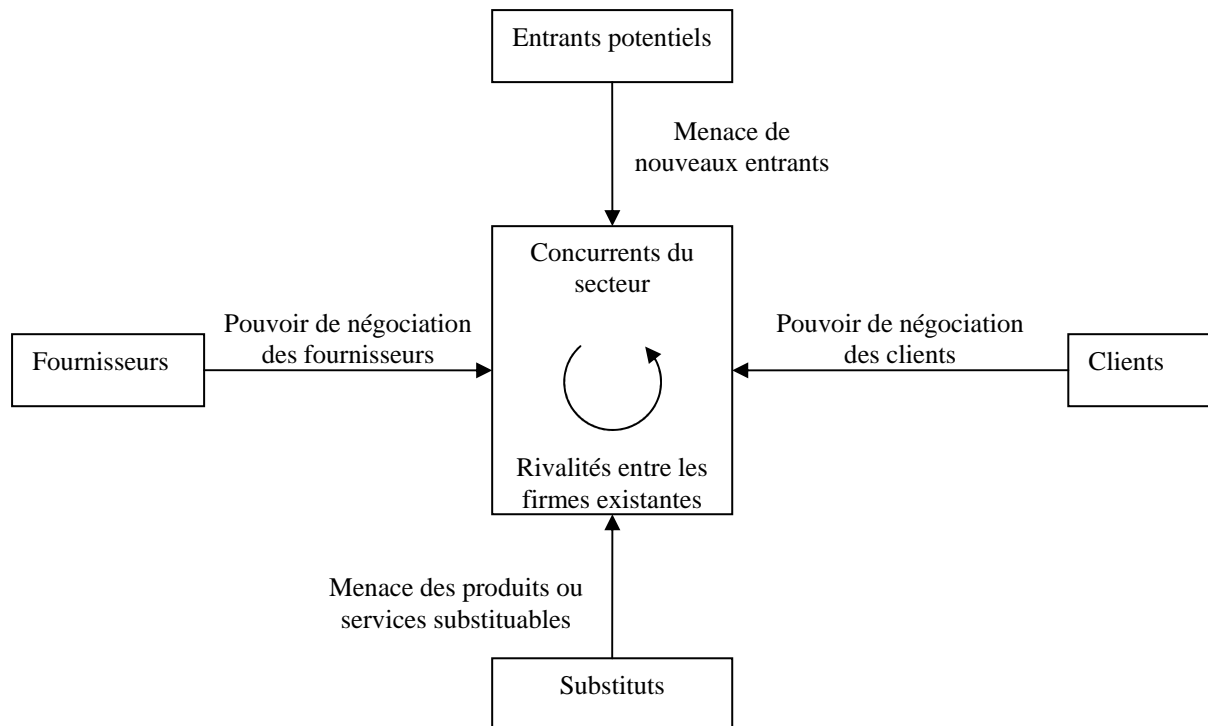


Figure 2-10. Les cinq forces de Porter (1980, p. 5)

Bouquin (2001, p. 175) montre l'importance des facteurs clés de succès (FCS) et des facteurs stratégiques de risque dans la délimitation des choix de structure de gestion. Il note ainsi :

La stratégie, c'est-à-dire la manière dont l'entreprise investit des ressources au mieux de ses avantages compétitifs et de la finalité qu'elle poursuit, compte tenu des changements attendus dans son environnement, est, nous l'avons vu, un facteur déterminant du contrôle de gestion, dont on sait qu'il assumera la tâche de faire passer de tels choix dans la gestion courante (Bouquin, 2001, p. 299).

Une des étapes essentielles de l'analyse stratégique est l'identification de facteurs clés de succès. Bouquin (2001) propose une définition simple et opératoire des FCS pour le contrôle de gestion en reprenant les cinq forces de Porter :

*Une entreprise, fût-elle publique ou privée, **poursuit ses objectifs sous la contrainte de cinq forces** : les pressions qui proviennent des fournisseurs, des clients, des produits de remplacement, des entrants potentiels dans le secteur, des concurrents existants. Il faut sans doute y ajouter l'Etat et les autres prescripteurs. On appellera « facteurs clés de succès » les atouts sur lesquels l'entreprise compte pour atteindre ses objectifs à long terme en résistant à ces forces ou en les infléchissant à son avantage (Bouquin, 2001, p. 84).*

Bouquin (2001) précise ainsi que :

*La notion de FCS permet de déterminer les **orientations majeures du contrôle de gestion**, pas simplement les données que doit privilégier le système d'information [...]. La nature des FCS permet d'évaluer le degré d'étanchéité entre la stratégie et la gestion courante. On peut faire l'hypothèse, que de cela dépend **le potentiel d'influence du contrôle de gestion dans les processus de management** : il est des FCS qui sont de véritables rentes (la localisation par exemple), et qui, en conséquence n'appellent que peu d'actions de contrôle et d'incitation ; il en est d'autres, au contraire, qui supposent une continuité de la vigilance et placent alors le contrôle de gestion au centre même des enjeux stratégiques (Bouquin, 2001, p. 86).*

Une fois les FCS identifiés, trois grandes catégories de stratégies, adaptées aux cinq forces de la concurrence, peuvent permettre à une firme de se distinguer des autres firmes du secteur (Porter, 1980, p. 38) :

- une domination globale au niveau des coûts ;
- une différenciation ;
- une concentration de l'activité.

Une mise en œuvre réussie de ces stratégies implique des ressources et des compétences différentes, nous dit Porter (1980), notamment au niveau des modes d'organisation, des procédures de contrôle et de l'imagination au niveau des systèmes. Il propose une synthèse de ces éléments dans le tableau suivant :

Stratégie de base	Compétences et ressources généralement nécessaires	Modes d'organisation généralement requis
Domination globale au niveau des coûts	Investissements soutenus et accès aux capitaux Compétences techniques au niveau des processus Surveillance intense de la main d'œuvre Conception des produits destinée à rendre plus facile la production Système de distribution peu coûteux	Contrôle serré des coûts Comptes rendus de contrôle fréquents et détaillés Organisation bien structurée des responsabilités Incitations assises sur l'obtention d'objectifs strictement quantitatifs
Différenciation	Capacités commerciales importantes Technologie du produit Intuition et créativité Capacités importantes de recherche fondamentale Réputation de la firme en matière de qualité ou d'avance technologique Longue tradition dans le secteur ou combinaison unique de compétences tirées d'autres secteurs d'activité Coopération importante des circuits de distribution	Coordination importantes des fonctions de recherche et développement, développement du produit et commercialisation Estimations et incitations subjectives plutôt que quantifiées Avantages divers pour attirer une main d'œuvre très qualifiée, des savants, des personnes imaginatives
Concentration	Combinaison des mesures précédentes, orientée vers la cible particulièrement retenue	Combinaison des mesures précédentes, orientée vers la cible stratégique particulièrement retenue

Tableau 2-21. Effets des stratégies concurrentielles sur le mode d'organisation (Porter, 1980, p. 44)

Anthony (1988) précise les effets anticipés des différentes stratégies concurrentielles sur la fonction contrôle de gestion :

Dans la stratégie de leadership par les coûts, la direction essaie de produire à bas coûts et le système de contrôle devrait insister sur le contrôle des coûts. Cette stratégie est plus pertinente pour les produits banals. Dans la stratégie de différenciation, l'accent est mis sur le développement de produits, de méthodes de distribution ou de toute autre caractéristique perçue comme unique dans l'industrie. Une telle stratégie met l'accent sur la recherche de nouveaux produits et sur les études de marché (Anthony, 1988, p. 167).

Type de stratégie (Porter, 1980)	Organisation de la fonction	Activité Tâches, Relations, Image	Place de la fonction contrôle de gestion
Domination par les coûts	Développement de l'ensemble de la fonction	Tâches : L'établissement (et le respect) de procédures, de standards. Reportings importants, analyse des écarts Relations : potentiellement tendues avec les opérationnels Image de surveillant	Client : la direction générale comme le management local Autorité : particulièrement importante
Différenciation	Faible développement des contrôleurs de gestion décentralisés	Relations : distantes car perçues comme non nécessaires par les opérationnels Image de compteur de haricots	Client : plutôt au service de la direction générale Autorité : relativement faible

Tableau 2-22. Stratégie concurrentielle, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion

Une autre manière d'appréhender la stratégie, la plus ancienne, est de considérer que la stratégie doit être conduite en fonction du cycle de vie du produit. Anthony (1988, p. 167) reproche à ces modèles d'être surfait. Toutefois, il reconnaît également qu'ils méritent réflexion. Cette modélisation a d'abord été introduite par le Boston Consulting Group qui suggère de distinguer les produits en fonction de leur phase (introduction, croissance, maturité et déclin). Distinguer ces phases est important puisque « des stratégies génériques différentes sont compatibles avec chaque phase » (Macintosh, 1994, p. 105). Le choix de stratégie se fait en fonction de l'importance qui est accordée aux éléments suivants : croissance de la part de marché ou maximisation du profit à court terme (Langfield-Smith, 1997, p. 212). En phase d'introduction et de croissance, il faut chercher à faire croître les parts de marché (construire). En phase de maturité et déclin, il faut chercher à maximiser le profit (maintenir puis récolter). Ces différences de stratégies font que « les caractéristiques principales des systèmes de comptabilité et de contrôle de gestion devraient aussi se différencier en fonction des phases » (Macintosh, 1994, p. 105).

Anthony (1988), en s'appuyant sur les travaux de Gupta et Govindarajan (Gupta et Govindarajan, 1984 ; Govindarajan et Gupta, 1985) indique ainsi :

Pour les produits en récolte (en phase de maturité), les investissements et toute décision de dépenses sont contrôlés avec soin. Un produit en phase de construction (nouvellement lancé) a besoin d'une organisation dirigée par un manager audacieux et acceptant, face à l'ambiguïté, l'imprécision ou le manque de rigueur de l'information. La mesure de la performance est centrée sur le long terme. Les mesures non monétaires (la part de marché) sont importantes. Les décisions sont plus décentralisées. Une organisation lançant un nouveau produit devrait aussi être dirigée par des règles moins nombreuses et moins restrictives ; l'évaluation des performances est plus subjective. Ce type d'organisation dresse généralement plus de plans contingents que d'autres. Pour les produits en phase d'entretien, le contrôle de gestion est [un contrôle de gestion de la situation type] (Anthony, 1988, p. 167).

Type de stratégie	Organisation de la fonction	Activité Tâches, Relations, Image	Place de la fonction contrôle de gestion
Phase d'entretien ou de maturité	Développement de l'ensemble de la fonction	Tâches : L'établissement (et le respect) de procédures, de standards. Reportings importants, analyse des écarts. Contrôle des investissements Relations : potentiellement tendues avec les opérationnels Image de surveillant	Client : la direction générale comme le management local Autorité : particulièrement importante
Phase de construction et de croissance	Développement des contrôleurs de gestion décentralisés	Tâches : analyses ponctuelles, simulations. Relations : distantes car perçues comme non nécessaires par les opérationnels Image de compteur de haricots ou de prestataire de service	Client : plutôt au service du management local, s'il en exprime le besoin Autorité : relativement faible

Tableau 2-23. Cycle de vie des produits, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion

b. Style de gestion de groupe et fonction contrôle

Les travaux relatifs à la relation entre la direction générale et les unités opérationnelles - tels que les ceux de Goold et Campbell - placent au cœur de leurs problématiques le rôle des services fonctionnels.

Goold et Campbell se sont largement intéressés au rôle que devait tenir la tête de groupe d'une entreprise multidivisionnelle (Goold et Campbell, 1987a ; 1987b ; Goold, 1991 ; Goold *et al.*, 1993b, 1993a ; Goold et Campbell, 2002)⁵². Partant des travaux de Chandler et de Williamson, l'un sur l'apparition des formes multidivisionnelles et l'autre sur l'intérêt économique de la forme M, Goold et Campbell (Goold et Campbell, 1987b) recensent différentes fonctions possibles pour le centre :

- planifier et allouer les ressources, c'est-à-dire proposer une stratégie pour chaque unité et pour la coordination, définir des plans, évaluer les besoins de ressources et les allouer (c'est d'ailleurs par ce rôle que Williamson explique l'existence de la firme multidivisionnelle) ;
- contrôler et auditer les performances ;
- fournir des services centraux (financier, juridique, export...) en permettant des économies d'échelle (Goold et Campbell, 1987b, p. 21).

Goold et Campbell définissent deux modes d'influence du centre sur les managers de plus bas niveau et de leur décision : influence par le plan et par le contrôle.

L'influence par le plan concerne les efforts du centre pour contrôler l'émergence des stratégies, c'est-à-dire son implication dans la définition de la stratégie des unités opérationnelles. Elle passe notamment par la structure de l'organisation (répartition des responsabilités, modes de coordination...), la revue des plans des unités (formelle ou informelle), la définition de la stratégie globale du groupe, le management des relations entre les business (prix de cession interne, coordination des stratégies fonctionnelles), l'allocation des ressources.

⁵² Denis (2000) et Sponem (2004) présentent, en langue française, des synthèses de ces travaux.

L'influence par le contrôle concerne le résultat des actions menées par les unités opérationnelles. Elle concerne le mode de définition des objectifs (niveau de détail, indicateurs financiers ou non), la façon dont le résultat est surveillé (fréquence...) ainsi que la pression et les incitations qui vont avec les objectifs (lié à un bonus, à la promotion...). On peut définir trois types de contrôle principaux : **le contrôle flexible stratégique, le contrôle stratégique serré et le contrôle financier serré.**

En fonction de ces deux axes, Goold et Campbell proposent une typologie des modes d'influence du centre sur les unités. Ils proposent huit styles de gouvernement des filiales parmi lesquels trois semblent être les plus courants : le contrôle financier, le contrôle stratégique, la planification stratégique. Les autres styles forment le plus souvent une étape transitoire ou non viable ou en tout cas non représentée dans l'échantillon de Goold et Campbell (1987b, p. 43-44).

Cette définition des styles constitue un idéal type qui doit permettre de comprendre les diverses approches et servir de cadre d'analyse des différentes observations (Goold et Campbell, 1987b, p. 44).

	Largement corporate	Centralisé		
Influence par le plan		PLANNING STRATEGIQUE	Programmation stratégique	Programmation financière
		Tentative stratégique	CONTROLE STRATEGIQUE	CONTROLE FINANCIER
	Largement business	Compagnie holding		
		Stratégique flexible	Stratégique serré	Financier serré
		Influence par le contrôle		

Tableau 2-24. La typologie de Goold et Campbell (1987b)

Goold et Campbell envisagent la structure de l'organisation essentiellement dans la perspective de son rôle dans l'élaboration de la stratégie et de ses mécanismes de coordination. Le tableau suivant présente une synthèse des caractéristiques de chacun des idéaux-types définis :

	Planification stratégique	Contrôle stratégique	Contrôle financier
Stratégie des divisions opérationnelles (BU) et Stratégie du groupe (GR)	Business Units : pousser pour avoir l'avantage compétitif maximum GR : construire un cœur de métier international	Business Units : équilibrer la position compétitive GR : rationaliser le portefeuille et chercher une croissance équilibrée dans les métiers stratégiquement sains	Business Units : tendre pour maximiser la performance financière GR : acquérir un portefeuille « manageable » de métiers qui ont un fort potentiel de profit
Orientation de la stratégie	Le niveau groupe coordonne les stratégies et les définit si besoin. Une structure complexe coordonnée permet une large discussion sur les problèmes et une synergie des services centraux		Les centres de profit définissent la stratégie
Processus de planification	Planification formelle très développée et processus budgétaire Planification utilisée à la fois pour auditer la qualité de la réflexion stratégique de la Business Unit et pour rassembler les idées du centre et d'ailleurs (perspectives multiples)		Budget seulement
Méthodes d'allocation des ressources et de construction du portefeuille	Les critères stratégiques sont importants. Les projets individuels doivent s'inscrire dans le plan stratégique Le centre commente rarement la performance face aux plans, excepté pour les déviations majeures		Le budget annuel est un contrat. Des améliorations sont attendues chaque année Les objectifs financiers dominant
Fixation d'objectifs, contrôle de la performance	Un contrôle flexible permet la poursuite des objectifs à long terme et une stratégie plus innovante. Mais, il conduit à des évaluations subjectives et à moins de responsabilité : ceci peut amener à la politisation		Un contrôle serré permet des réactions plus rapides, plus de motivation et donne une mentalité de gagnant. Mais, il conduit à une flexibilité et une créativité moindre : cela peut devenir une camisole de force
Systèmes de sanction et d'incitation	Les managers de Business Units sont responsables des progrès stratégiques et de la performance financière. Responsabilité brouillée par l'implication du centre dans la définition de la stratégie et par les mesures subjectives de performance. Les réactions aux mauvais résultats sont lentes. Du temps est donné aux Business Units pour chercher de nouvelles stratégies	Les managers d'unité sont responsables des progrès stratégiques et de la performance financière. Responsabilité brouillée par des mesures subjectives de la performance La réaction aux mauvais résultats est rapide ; mais des excuses pour raisons stratégiques sont acceptées	Les managers de business units sont responsables des performances financières Les objectifs sont clairs La réaction aux mauvais résultats est rapide. Peu de temps est donné pour trouver de nouvelles stratégies
Logique de construction du portefeuille	Core business : les métiers dans le portefeuille sont reliés dans 2 ou 3 industries	Développement réalisé par de nombreux petits investissements qui peuvent être à court ou long terme dans un environnement stable ou féroce mais tenu	Manageable business : de nombreuses activités dans des industries différentes mais qui ont le même environnement compétitif

Tableau 2-25. Les éléments clés de la typologie de Goold et Campbell (1987a ; 1987b ; 1991)

L'ensemble de ces éléments nous permet de formuler quelques propositions quant au rôle joué par la fonction contrôle de gestion dans chacun des styles identifiés par Goold et Campbell. En effet, celle-ci, sans être explicitement évoquée, est au centre de leur analyse.

Tout d'abord, ils postulent que le style de contrôle de gestion va être uniforme au sein des différentes filiales.

En ce qui concerne le **processus de planification**, Goold et Campbell observent des logiques différentes susceptibles d'interférer sur le rôle de la fonction contrôle de gestion. Un continuum apparaît.

- La planification stratégique place au cœur même de son fonctionnement le processus de planification. La fonction contrôle de gestion va à cette occasion s'investir dans de multiples tâches : collecter de l'information et éventuellement analyser la réflexion stratégique des divisions opérationnelles, compiler et comparer ces différentes réflexions.
- Dans le cadre du contrôle financier, le processus de planification se réduit au budget, et limite ainsi considérablement le rôle des services centraux.

En revanche, cette analyse est à mettre en perspective avec le rôle qui va être joué par la fonction contrôle de gestion dans **l'élaboration même de la stratégie**.

- Dans le cadre du style planification stratégique, les financiers n'ont que peu à intervenir au moment de l'élaboration de la stratégie. Ce n'est que lors du processus de planification qu'ils vont entrer en jeu en tant qu'intermédiaire entre la direction générale et les unités.
- Dans le cadre du style contrôle financier, les fonctions financières interviennent beaucoup plus en amont et directement auprès des opérationnels au moment même de l'élaboration de la stratégie.

Une des missions majeures assignées au centre est **l'allocation des ressources**.

- Ici, la dimension financière de cette allocation dans le cadre du style contrôle financier accorde un pouvoir très important aux services fonctionnels tels que le contrôle de gestion.
- Dans le cas du style planification stratégique, les critères stratégiques sont au cœur de la décision et les opérationnels semblent donc davantage maîtres du jeu. **Le système d'incitation et de sanction** mis en place est en cohérence avec les **principes d'allocation des ressources et de définition des objectifs**.

De même, concernant le système de sanction et d'incitation, le contrôle serré et réactif mis en place dans le cadre du contrôle financier est à même de susciter le développement du poids des fonctions financières au sein de l'organisation. En revanche, le contrôle flexible et stratégique adopté par le style planification stratégique laisse supposer que les services fonctionnels ont relativement peu l'occasion d'intervenir à ce sujet. Le **critère majeur de construction du portefeuille d'activités** opérationnelles varie également d'un style à l'autre. Là encore, dans le style contrôle financier, les services fonctionnels financiers auront un poids important dans la prise de décision. La fréquence élevée des achats et des cessions vient renforcer ce phénomène.

L'ensemble de ces propositions peut être regroupé au sein d'un tableau de synthèse :

	Implication de la fonction contrôle de gestion		
	Planification stratégique	Contrôle stratégique	Contrôle financier
Stratégie des divisions opérationnelles (Business Units) et stratégie du groupe (GR)	Faible	Moyenne	Essentielle
Orientation de la stratégie	Moyenne à forte auprès de la DG		Forte auprès des Business Units
Processus de planification	Forte		Faible
Méthodes d'allocation des ressources et de construction du portefeuille	Faible		Essentielle
Fixation d'objectifs, contrôle de la performance	Faible		Essentielle
Systèmes de sanction et d'incitation	Faible	Importante	Essentielle
Logique de construction du portefeuille	Faible	Moyenne	Essentielle

Tableau 2-26. L'implication de la fonction contrôle de gestion (à partir de Goold et Campbell, 1987a ; Goold et Campbell, 1987b ; Goold, 1991)

Il apparaît ainsi que dans le style de la planification stratégique, les fonctions financières vont jouer un rôle d'information auprès de la direction générale, d'intermédiaire entre la direction et les unités opérationnelles lors du processus de planification, notamment. En revanche, la faible dimension financière dans la fixation des objectifs et dans le système d'incitation et de sanction rend peu légitime leur intervention dans ces domaines. A l'opposé, le style du contrôle financier laisse la place belle aux fonctions financières. Impliquées dans l'élaboration de la stratégie aux côtés des responsables opérationnels, elles sont parties prenantes dans la vie et la « mort » des entités opérationnelles, puisqu'elles interviennent dans les fréquentes cessions et les acquisitions d'entités.

Style de gestion groupe	de de Organisation de la fonction	Activité Tâches, Relations, Image	Place de la fonction contrôle de gestion
Planification stratégique	Le niveau central est très développé	Tâches : importance des plans Relations : le caractère stratégique des plans peut générer des rivalités quant à la répartition des responsabilités entre contrôleurs de gestion et opérationnels	Client : plutôt au service de la direction générale Faible autorité des contrôleurs de gestion
Contrôle stratégique		Tâches : Importance des plans, établissement (et respect) de procédures est le moyen essentiel de coordination. Cette tâche peut donc prendre une place importante dans l'activité du contrôleur. Relations : Si tel est le cas, valeur ajoutée perçue comme faible par les opérationnels Image de surveillant et de bureaucrate	Client : l'établissement de procédures traduit plutôt un souci de service pour la direction générale
Contrôle financier	Importance cruciale des contrôleurs décentralisés	Tâches : Fixation d'objectifs, reporting, consolidation, contrôle budgétaire Relations : La fonction contrôle joue un rôle plus centralisateur. Les relations seront alors parfois conflictuelles avec le management local. L'autonomie des divisions peut créer une distance entre les contrôleurs de gestion « locaux » et le siège. Véritable partenariat en local, mais risques de balkanisation de l'organisation. Ses relations seront alors celles d'un pair. Image de partenaire.	Client: Il peut se tourner vers l'aide à la décision opérationnelle et locale, mais est également investit d'une mission d'intégration de la part de la direction générale. Autorité particulièrement importante tant auprès de la DG que du management local

Tableau 2-27. Style de gestion de groupe, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion

2.2. LA DIMENSION CULTURELLE

Aux Etats-Unis, l'émergence de la fonction contrôle de gestion remonte aux années 1920. Les lectures économiques analysent cette émergence comme étroitement liée à la mise en place d'outils de mesure de la performance et d'allocation des ressources. En France, à cette époque, l'allocation des ressources et les modes de contrôle reposent sur des élites (Chandler et Daems, 1979) et le recours au système de contrôle financier n'apparaît pas utile avant les années 1960.

La lecture sociologique aboutit à des conclusions relativement similaires. Les luttes entre ingénieurs et comptables pour la compétence exclusive de la comptabilité de gestion ne se sont pas déroulées de la même façon en France et aux Etats-Unis. En France, ce champ est longtemps resté l'apanage des ingénieurs, en particulier des polytechniciens (Rimailho et Detoef). A partir des années soixante, les importations de méthodes de management venues d'outre-atlantique ont favorisé le développement de la fonction. Löning (2000, p. 595) présente d'ailleurs le contrôle de gestion comme « une pratique culturelle, née aux Etats-Unis et développée dans un monde où prévalent la rationalité économique et la recherche d'efficience ». L'analyse des modes de gestion nationaux de d'Iribarne (1989) éclaire utilement la compréhension du contexte dans lequel évolue la fonction contrôle de gestion en France⁵³. Les limites des domaines de responsabilité de la fonction sont ainsi beaucoup moins claires, en comparaison avec la situation de la profession réglementée aux Etats-Unis ou au Royaume-Uni. Les contrôleurs de gestion bénéficient ainsi d'une latitude plus ample. En revanche, leur positionnement au sein de l'organisation apparaît plus délicat à tenir que dans les pays anglo-saxons.

Dans cette section sont analysés les spécificités françaises concernant la formation des contrôleurs de gestion (2.2.1), les relations hiérarchiques et l'évaluation de la performance (2.2.2).

2.2.1 Formation des contrôleurs de gestion

a. Des explications socio-économiques de la spécificité française

La lecture historique proposée par Chandler (1977) rencontre des limites qu'il tente d'intégrer dans ses travaux avec Daems (1979). En effet, si la forme multidivisionnelle s'est largement diffusée aux Etats-Unis, s'imposant comme « la structure organisationnelle optimale », cela n'a pas été le cas en Europe.

Les méthodes de management visant à gérer les différentes fonctions économiques modernes de l'entreprise ont été lentes à gagner une reconnaissance marquée en Europe.[...] A la différence des méthodes de gestion simples mais efficaces telles que la comptabilité et la structure, qui étaient les plus instrumentales pour internaliser la coordination, la gestion et l'allocation au sein des entreprises géantes, l'Europe a eu tendance à compter sur des moyens sociaux traditionnels de contrôle, la famille, les statuts, les accords entre gentlemen et sur la bureaucratie de type militaire allemande,

⁵³ Löning (2000, p. 587) distingue quatre grandes périodes et méthodes de recherche sur le management interculturel. Elle conclut que les travaux de l'équipe de recherche du CNRS menée par Philippe d'Iribarne semblent les plus à même de capter la richesse et la finesse des aspects culturels.

afin de gérer les fonctions fondamentales de l'activité économique (Chandler et Daems, 1979, p. 3).

Chandler et Daems (1979) expliquent ce décalage par des modes de financement et d'allocation des ressources différents de ceux pratiqués aux Etats-Unis à l'époque. En Europe, en effet, les modes de coordination sont restés longtemps sociaux.

La lecture historique proposée par Abbott (1988) place les rapports de force entre ingénieurs et contrôleurs de gestion au cœur du débat. Cela a été également, mais de façon un peu différente, le cas en France. Comme aux Etats-Unis, le champ de la comptabilité de gestion est longtemps resté aux mains des ingénieurs. Néanmoins, les statuts respectifs des contrôleurs de gestion et des ingénieurs diffèrent largement de ceux établis dans les pays anglo-saxons. Ni l'une, ni l'autre de ces activités ne s'est érigée en profession réglementée, comme cela a été le cas pour les comptables de gestion dans la plupart des pays anglo-saxons. Par ailleurs, en France, les ingénieurs, dans le langage commun, représentent un groupe homogène ayant suivi une formation de niveau élevé, immanquablement sanctionnée par un diplôme et jouissant d'un statut élevé. Les ingénieurs font, encore de nos jours, partie de l'élite. Fayolle (1999, p. 31) identifie une figure de dirigeants assez spécifiquement française. Ces dirigeants, avec l'aide de l'Etat, ont été portés à l'état-major d'une grande entreprise au terme d'un parcours parfaitement organisé au cours duquel le capital culturel et relationnel est ajouté au capital économique et une légitimité « méritocratique » à la légitimité héréditaire. Dans une étude sur le patronat français de 1912 à 1973, Levy-Leboyer (1979) souligne, au sein des groupes des dirigeants, la place prépondérante des ingénieurs et surtout celle de ceux qui sont diplômés des grandes écoles d'ingénieurs et en particulier de l'Ecole Polytechnique. A titre de comparaison, Armstrong (1985, p. 129), faisant référence à une étude effectuée par le British Management Institute en 1972 sur la composition des comités de direction, souligne que les PDG britanniques sont bien plus nombreux à posséder une formation en banque ou en comptabilité qu'une formation technique, du type ingénieur. Fligstein (1990) dresse un constat similaire à propos des Etats-Unis.

Le recours à des méthodes différentes d'allocation des ressources utilisées en Europe et le poids indéniable que les ingénieurs sont parvenus à garder dans les comités de direction influencent largement la place et le rôle que la fonction contrôle de gestion a été amenée à tenir au sein des grandes entreprises dans le contexte français. En outre, la formation radicalement différente de celle prodiguée dans les pays anglo-saxons façonne également la place accordée à la fonction contrôle de gestion.

b. Formation et identité des contrôleurs de gestion en Europe

Au Royaume-Uni, au Canada, aux Etats-Unis et en Australie, l'environnement institutionnel du contrôle de gestion est fortement marqué par les instituts professionnels (Caron, 2003) et les associations (voir annexe 2.1). Contrairement à leurs homologues anglo-saxons, les

contrôleurs de gestion français, comme les allemands, ne sont pas organisés en profession. La majorité des contrôleurs de gestion en France ont suivi une formation de gestion ou d'économie, soit de premier et deuxième cycles universitaires, soit de troisième cycle :

Cet emploi/métier est accessible à partir de formations de niveaux III à I (BTS, DUT, diplômes universitaires, d'administration des entreprises, des écoles supérieures de commerce et de gestion). Une formation en comptabilité (DESCF) ou une compétence technique (technicien supérieur ou ingénieur) complétée par des connaissances en gestion permettent également d'accéder à l'emploi/métier (A.N.P.E., 2004).

Maîtrise de gestion, Ecole de commerce, Grande école de commerce, DESCF (Diplôme d'Etudes Supérieures Comptables et Financières), DESS contrôle de gestion, double formation technique et gestion : école d'ingénieur et 3^{ème} cycle de gestion (APEC, 2004, p. 61)

Ahrens et Chapman (2000) proposent une analyse comparative de l'identité organisationnelle des contrôleurs de gestion au Royaume Uni et en Allemagne dont les conclusions peuvent, dans une certaine mesure, être étendues au contexte français.

*L'environnement institutionnel du contrôle de gestion au Royaume-Uni est basé sur des associations professionnelles. Les membres de l'ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales) sont souvent appelés des CA (Chartered Accountants), malgré le fait que cette dénomination fasse référence à une institution légèrement plus vieille, l'ICAS (Institute of Chartered Accountants of Scotland). Tous les contrôleurs de gestion interrogés, à l'exception d'un seul, avaient étudié à l'université, mais **une majeure partie d'entre eux n'avaient pas étudié dans une filière perçue en relation avec le monde de l'entreprise, comme l'économie ou le commerce. Les contrôleurs ne semblaient pas stigmatisés par cet aspect.** Les membres des associations professionnelles suivent des cours, très souvent en parallèle de leurs deux ou quatre premières années d'expérience. Après avoir passé un examen et avoir, au minimum trois ans d'expérience validés, ils sont « qualifiés » et reconnus comme « professionnels ». Dans le cas du CIMA (Chartered Institute of Management Accountants), les examens sont organisés en quatre séries d'examens appelés communément « étapes » (Stages). **L'accréditation professionnelle est largement perçue comme constituant une base pour formuler des juridictions relevant des domaines de compétence exclusives vis-à-vis des autres membres de l'organisation, des domaines de jugement distincts et justifiant des modes d'intervention dans l'esprit des « bonnes pratiques »** (Ahrens et Chapman, 2000, p. 477).*

Dans leur étude des contrôleurs de gestion britanniques, Ahrens et Chapman (2000) soulignent que tous les praticiens interrogés, à une exception près, étaient membres, soit du Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), soit de l'Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) ou de l'Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). Le CIMA gère le développement professionnel de ses membres d'une façon plus distante que ne le font les autres professions. Les premières étapes du développement professionnel des contrôleurs de gestion sont davantage laissées à la responsabilité des institutions non professionnelles. Alors qu'il étudie pour obtenir sa qualification du CIMA, le stagiaire passe la plus grande partie de son temps à travailler sous la direction d'un employeur, au sein de ses propres structures d'évaluation et de formation. L'expérience « reconnue » nécessaire à la qualification en tant qu'expert contrôleur (Chartered Management Accountant) est finalement davantage basée sur les évaluations écrites du stagiaire, que sur une observation directe de son travail.

En Allemagne, les contrôleurs de gestion sont appelés « *controllers* ». Le terme vient de l'américain *controller*, mais a été assimilé à la langue allemande avec une prononciation à l'allemande. Contrairement au Royaume-Uni, où la comptabilité et le contrôle de gestion sont organisés autour d'associations professionnelles, la formation au contrôle de gestion en Allemagne relève de l'université. La plupart des contrôleurs de gestion allemands ont un diplôme de gestion, le Betriebswirtschaftslehre (BWL). Les contrôleurs de gestion n'ayant pas ce diplôme sont extrêmement rares (Ahrens et Chapman, 2000).

Dans le large champ des études BWL, le contrôle de gestion est une spécialisation. Le contrôle de gestion représente à ce jour 23 chaires d'université, et trois revues majeures lui sont dédié, (Controlling, Controller Magazin, Kostenrechnungspraxis), s'adressant toutes les trois majoritairement aux professionnels. Bien qu'il y ait des variations d'une université à l'autre, la présentation du curriculum vitae est très orientée vers la mise en exergue de la formation (Ahrens et Chapman, 2000, p. 482).

Un regard pratique sur le *controlling* est fourni par le *Controller Verein (Controller Club*, fondé en 1975), près de Munich. *Le Controller Verein (CV)* est né de la *Controller Akademie* qui a été créée en 1971 afin d'offrir un ensemble de cinq séminaires d'une semaine conçus pour sensibiliser les contrôleurs de gestion aux implications comportementales de leur travail. Tel un forum destiné à maintenir le contact entre les anciens élèves, le CV s'est engagé à regrouper les contrôleurs de gestion et à diffuser sa propre vision du contrôle. La « *Controller Akademie* » a désormais étendu le panel de ses cours en y incluant des développements techniques en contrôle de gestion et des cours variés orientés sur certains types de fonction ou de secteurs (technologie de l'information, banque, logistique). Avec environ 2300 adhérents, cette association fait figure de « lilliputien », comparée au CIMA (Ahrens et Chapman, 2000).

Le contraste entre la voie professionnelle adoptée au Royaume-Uni et la voie académique choisie en Allemagne introduit des différences dans les connaissances techniques initiales des contrôleurs de gestion britanniques et allemands. Cependant, d'autres facteurs institutionnels doivent être pris en considération. Des recherches montrent que différents choix de carrière dans les deux pays pourraient également engendrer différents types d'expériences au travail. Les traditions allemandes d'expertise, de connaissances pointues en management, génèrent l'exclusion des individus n'ayant pas suivi un parcours classique et sont liées aussi à une constance plus grande dans les différents postes occupés. De plus, les Allemands sont généralement diplômés de l'université entre 25 et 29 ans, contre 21 et 23 pour les Britanniques, du fait de la longueur des études et du service militaire pour les hommes.

Ahrens et Chapman (1999) montrent que la différence de formation influence fortement la perception du rôle que les contrôleurs de gestion acceptent de jouer au sein des organisations. Les contrôleurs de gestion allemands - suivant une formation assez analogue à celle des contrôleurs français - fraîchement émoulus de l'université, se voient comme des experts objectifs et se sentent souvent mal à l'aise lorsqu'ils doivent inclure des considérations politiques à ce qu'ils perçoivent comme étant la vérité économique. Ceci apparaît beaucoup

moins difficile aux yeux des contrôleurs britanniques, qui se voient avant tout comme au service des équipes pour lesquelles ils travaillent.

	Organisation de la fonction	Activité Tâches, relations, image	Place de la fonction contrôle de gestion
Formation comptable (modèle anglo-saxon)	Pas d'influence notoire	Tâches : à la demande du client Relations : de l'ordre de la prestation de service Image de compteur de haricots	Client : suivant le mandat Autorité : dépend de la volonté du client
Formation généraliste (modèle continental)	Pas d'influence notoire	Tâches : suivant ce que les contrôleurs jugent utile Relations : variables, potentiellement tendues en cas de conflit d'intérêt Image : l'écart-type est particulièrement large entre l'image de surveillant borné et celui de véritable partenaire	Client : dépend de la perception des contrôleurs de gestion Autorité : les contrôleurs vont chercher à toujours accroître leur autorité

Tableau 2-28. Logique de l'honneur, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion

Afin de pouvoir statuer sur le cas des contrôleurs de gestion en France, il nous semble pertinent de comprendre comment les valeurs véhiculées par la fonction financière et les caractéristiques des relations hiérarchiques peuvent influencer la place et le rôle des contrôleurs de gestion.

2.2.2 *Spécificités françaises des relations hiérarchiques et évaluation des performances*

Des tensions et des contradictions entre la manière de diriger à la française et les principes et les méthodes du contrôle de gestion sont susceptibles d'exister et conditionnent donc l'activité des contrôleurs de gestion. Les travaux de d'Iribarne (1989) analysent les sources de ces contradictions (a), lesquelles sont illustrées et confirmées par les difficultés que les contrôleurs de gestion rencontrent à établir des relations solides avec les managers opérationnels (b).

a. Les principes de la logique de l'honneur

Le contrôleur de gestion en France, dans sa conception du travail, n'échappe pas, a priori, à la culture nationale. D'Iribarne (1989), dans son ouvrage intitulé "La logique de l'honneur", cherche à mettre en évidence des modèles nationaux de fonctionnement et de gestion des entreprises à partir de l'analyse comparée de la vie d'établissements de production dans plusieurs pays⁵⁴. Les spécificités culturelles qu'il met en exergue sont susceptibles d'influencer la compréhension de notre objet de recherche. Certaines des règles en vigueur dans un « modèle de gestion à la française », en particulier, la conception des responsabilités et des critères de jugement, mais aussi des relations hiérarchiques au sein des organisations,

⁵⁴ D'Iribarne (1998, p. 261) propose une lecture culturelle des phénomènes organisationnels et précise son acception de la culture : « Les contextes d'interprétation propres à chaque culture concernent tout ce à quoi les humains prêtent attention. Chaque culture catégorise à sa manière les aliments, l'espace, le temps etc. et construit un univers de sens qui régit chacun de ces domaines. Nos recherches n'abordent que l'un d'entre eux : celui qui concerne la manière dont les hommes s'organisent pour vivre ensemble, au sein d'une société nationale, comme d'organisations particulières ; c'est-à-dire, en prenant le terme dans le sens le plus large, les cultures politiques. »

ne sont pas sans effet sur la place et le rôle de la fonction contrôle de gestion. Mais, au-delà de ce premier niveau, cette analyse nous permet également, de mieux comprendre les conflits auxquels la fonction contrôle de gestion risque d'être confrontée. En effet, la fonction contrôle de gestion est une figure de l'organisation éminemment associée à une conception anglo-saxonne des responsabilités et des relations de travail, dans laquelle le contrat occupe une place centrale.

*Dans un pays où le contrat honnête est regardé comme **une forme idéale de relation**, une approche contractuelle de la gestion incite chacun à s'investir dans son travail. [...] Les mérites de ces méthodes n'ont donc rien d'universel et en particulier sont loin d'être les mêmes en France et aux Etats-Unis (d'Iribarne, 1989, p. 95)*

Ceci n'est pas sans effet sur l'activité, la place et le rôle que la fonction contrôle de gestion peut espérer jouer dans les entreprises françaises.

D'après d'Iribarne (1989), le corporatisme est une caractéristique indéniable du fonctionnement de la société française. Néanmoins, il se distingue des discours convenus sur le sujet en montrant une facette souvent omise du corporatisme : son attachement aussi important aux prérogatives qu'aux devoirs.

*Chacun des groupes que nous avons observés ne paraît pas seulement attaché à des prérogatives, mais aussi à des devoirs. **Chaque "état" est marqué par une conception exigeante des responsabilités que le seul fait de lui appartenir impose à ses membres, sans attendre qu'une autorité quelconque les en ait chargés; il est riche de devoirs exigeant d'être remplis au-delà de toute obligation légale ou contractuelle et de toute sanction formelle menaçant celui qui s'y dérobe.** Cette conception du devoir, loin d'être incompatible avec la défense de particularismes et de privilèges, s'y associe étroitement (d'Iribarne, 1989, p. 57)*

Afin de mieux appréhender cette notion de devoir, il fait référence à Montesquieu, qui, dans *l'Esprit des Lois*, avait identifié l'honneur comme principe central de la logique du fonctionnement du pouvoir en France à l'époque.

***Qu'est-ce que l'honneur?** C'est, dit Montesquieu, le préjugé de chaque personne et de chaque condition. Ce que chaque groupe considère comme honorable ou contraire à l'honneur n'est défini ni par la raison, ni par la loi, ni par le prince. C'est un "préjugé". Il dépend "de son propre caprice", et non de la volonté d'un autre. Seule une tradition peut le fixer. **Il est moins "ce que l'on doit aux autres que ce que l'on se doit à soi-même"; il n'est "pas tant ce qui nous appelle vers nos concitoyens que ce qui nous en distingue".** Il est intimement lié à la fierté que l'on a de "son rang" et à la crainte d'en déchoir. Il proscriit sévèrement, une fois que l'on a été placé dans un rang, "de rien faire ni souscrire qui fasse voir que nous nous tenions inférieur à ce rang même" (d'Iribarne, 1989, p. 59).*

Quels sont les effets d'une telle logique sur le fonctionnement des organisations et en particulier des relations de travail ? Ils sont multiples et parfois contradictoires.

Le premier des principes va être ce que d'Iribarne (1989) nomme la logique de l'honneur, c'est-à-dire la possibilité pour un individu de travailler pour un but qui dépasse la sphère de son intérêt direct, sans jamais être ramené à une condition servile.

*Les principes directeurs d'une gestion à la française sont sans doute faciles à concevoir. Elle doit tirer parti de l'intensité avec laquelle chacun se dévoue à son travail, pour peu qu'il se sente honoré, tout en l'amenant à agir en fonction de buts qui dépassent la sphère de l'intérêt direct. **Il faut pour cela trouver des formes d'incitation telles que***

personne n'ait le sentiment de perdre son indépendance d'une façon qui le rabaisse à une condition servile (d'Iribarne, 1989, p. 98).

Cette conception de la gestion et des principes d'organisation qui doivent la régir peut être mise en perspective avec une conception américaine. Ainsi, d'Iribarne fait référence à l'analyse de Tocqueville, *De la démocratie en Amérique*, décrivant les relations entre maîtres et serviteurs aux Etats-Unis.

Dans les démocraties, les serviteurs ne sont pas seulement égaux entre eux; on peut dire qu'ils sont, en quelque sorte, les égaux de leurs maîtres. [...] A chaque instant, le serviteur peut devenir maître et aspire à le devenir; le serviteur n'est donc pas un autre homme que le maître. [...] La forme d'égalité contractuelle qui lie le maître au serviteur par l'accord momentané et libre de leurs deux volontés n'est pas une simple référence idéologique. [...] Leurs positions respectives ne constituent pas un héritage de relations ancestrales qui les marqueraient dans la dignité de leurs personnes. Ils "ne se trouvent ni humbles, ni fiers en se regardant" (d'Iribarne, 1989, p. 166).

En conclusion, d'Iribarne souligne combien ces deux conceptions des relations sociales vont influencer directement les caractéristiques des relations hiérarchiques.

L'approche contractuelle calque les relations hiérarchiques entre client et fournisseur. Or, les conceptions françaises conduisent le supérieur et le subordonné à revendiquer d'autres libertés et à accepter d'autres sujétions que celles qui échoient à celui qui livre et celui qui achète (d'Iribarne, 1989, p. 95).

	Culture française	Culture américaine
Logique sous-jacente	Logique de l'honneur	Echange "fair"
Droits et devoirs	Fixé par le rang	Etabli suivant un contrat
Perspective temporelle	Illimitée (tradition)	Suivant la durée du contrat

Tableau 2-29. Limites et contextes des droits et devoirs dans les cultures nationales (d'Iribarne, 1989)

La conception française des relations sociales - a fortiori - hiérarchiques est donc fondamentalement marquée par le rang. Cette appartenance marque profondément les droits autant que les devoirs que les individus vont chercher à s'imposer. La conception américaine repose sur la notion de contrat momentané et libre de deux volontés individuelles. Ces rapports peuvent être inversés du jour au lendemain et sont strictement circonscrits au champ d'exercice du contrat. En somme, les limites tant temporelles que conceptuelles de la relation sociale au travail sont radicalement différentes.

Première difficulté, la conception française de la relation au travail place la notion de « service » dans une nuance relativement délicate. En effet, « être au service de » dans une société régie par l'honneur s'assimile aisément à une relation de servilité. Ainsi, comme tous les services fonctionnels, la fonction contrôle de gestion n'échappe pas à cette difficulté.

Les activités impliquant une prestation de service sont, dans une société régie par l'honneur, sources de difficultés. "Nous sommes là pour permettre au fabricant de faire sa production, nous sommes à son service", dira un contremaître d'entretien, mi-figue, mi-raisin. L'idée que l'on est "au service de" évoque aisément une situation servile, qui n'est pas plus acceptée dans les relations horizontales, que dans les relations hiérarchiques. Par ailleurs, celui à qui les services de quelqu'un lui sont nécessaires en "dépend". Et la dépendance fonctionnelle est elle aussi facilement vécue comme servitude (dans la droite ligne de la dialectique du maître et de l'esclave). Les rapports entre fabrication et entretien peuvent fournir de beaux exemples de ce type de situation. On voit opposer à des expressions qui ont à première vue un sens fonctionnel (« être

prestataire de service », être « à notre service »), des expressions qui traduisent un enjeu symbolique (« Les services d'entretien sont les rois »; « Ces Messieurs de l'entretien »). Être ou ne pas être un "monsieur", telle est la question qui est au coeur des querelles de préséance. Et on voit chacun exprimer, par de multiples conduites, le fait qu'il entend bien ne pas déchoir de son rang. Ne pas se montrer "complaisant" envers l'autre service (avec tout le sens ambigu que possède ce terme), lui tenir la dragée haute, par exemple en refusant de satisfaire ses exigences, ou en prenant son temps, permet alors de montrer qui l'on est (d'Iribarne, 1989, p. 107).

Une des solutions mise en place par les individus est l'identification au département pour lequel il travaille. La question du rattachement hiérarchique prend alors une toute autre dimension. Ce rattachement permet au contrôleur de gestion de ne plus concevoir son intervention comme une activité servile, mais comme une contribution au travail d'une équipe à laquelle il s'identifie.

Accomplir une même tâche donne un sentiment très différent quand on est partie intégrante de l'unité à qui cette tâche profite ou quand au contraire, on appartient à une unité placée "au service de la première". Dans ce cas, on travaille pour sa propre maison, donc, en quelque sorte pour soi. Dans l'autre, on est placé dans une situation de personnel de service. Dans ces conditions, la qualité de coopération entre fonctions dépend beaucoup de l'organisation adoptée (d'Iribarne, 1989, p. 107).

Une autre solution s'offre au contrôleur afin de transformer une relation qu'il jugerait servile : nouer des relations interpersonnelles. Il n'est alors plus « au service de », mais il « rend service à ». Ce sont alors des relations de compagnons, au sens propre du terme, celui avec lequel un individu partage son pain, qui sont alors mises en œuvre.

Par ailleurs, il est très différent d'être institutionnellement "au service" de quelqu'un ou de lui "rendre service" volontairement dans le cadre d'une relation personnelle. La première situation évoque une condition servile, et non la seconde. Il est parfaitement honorable de faire par bonne volonté et "pour rendre service", ce qui serait humiliant de faire pour remplir des obligations d'une position où l'on est "au service de". [...]

Et l'on comprend que les relations informelles aient une importance décisive dans la qualité de la coopération qui s'instaure. [...] Ainsi, non seulement les repas pris en commun fournissent un moment propice pour parler et s'arranger, mais ils établissent un style de rapports incompatibles avec l'existence d'une relation servile (laquelle justement interdit que l'on prenne ses repas ensemble). On peut faire beaucoup pour son "copain" (celui avec lequel on mange le pain) en restant parfaitement digne.

Tout ce qui favorise le développement de relations familières entre en jeu. Quand on a partagé, même de manière relativement brève le travail de quelqu'un, il se crée une sorte de relation de compagnonnage. De même, la fréquence des contacts "naturels" liée à la proximité physique des lieux de travail et autres lieux de rencontre permet, à ceux dont les statuts sont suffisamment proches pour qu'ils puissent entrer dans une relation de compagnons, de la former effectivement.

La distance physique entrave les relations informelles (ce que plusieurs de nos interlocuteurs nous ont exprimé à la suite d'un changement d'implantation des bureaux). De multiples aspects de la gestion, de l'organisation des recrutements et des carrières à la disposition géographique des lieux de travail ne peuvent ignorer le rôle de cette forme de relation (d'Iribarne, 1989, p. 109).

Dans une logique de l'honneur, le service est perçu comme vil, lorsqu'il est assimilé à une situation de servitude. La fonction contrôle de gestion, comme les autres services fonctionnels, doit donc mettre en place des subterfuges pour pouvoir remplir sa mission de service. Ainsi, afin d'éviter les relations potentiellement jugées comme serviles, les

contrôleurs de gestion cherchent, au moins officieusement, à intégrer les unités au service desquelles ils sont supposés être ou à nouer des relations interpersonnelles leur permettant de ne plus « être au service », mais de « rendre service ».

L'analyse proposée par d'Iribarne (1989) enrichit également notre perception de la fonction contrôle de gestion porteuse des hypothèses majeures du contrôle : **l'identification des centres de responsabilité et le caractère mesurable de la performance des entités comme des individus**. Ainsi, nous pouvons voir combien ces hypothèses sous-jacentes sont conformes à une conception américaine de responsabilité limitée et définie dans le cadre d'un contrat local et momentané, tel qu'il est présenté par Tocqueville (d'Iribarne, 1989).

*Les devoirs des gouvernants sont définis à la manière de ceux d'un prestataire de services à qui ses mandats fixent la mission qu'il a à remplir. **La marge de liberté qui leur est concédée est à la hauteur du sérieux avec lequel ils devront rendre compte.** Le type de contrôle qui s'exerce sur eux tend à adopter, dans son esprit comme dans ses procédures, l'approche qui est celle d'un contrôle judiciaire. Il s'exerce a posteriori (d'Iribarne, 1989, p. 168).*

En France, le fait même qu'un supérieur puisse contrôler de près un subordonné semble déplacé. Cela est interprété à la fois comme une défiance et comme un comportement vil de la part du supérieur. En outre, des difficultés quasi insurmontables sont susceptibles d'apparaître, si les exigences du contrat entrent en contradiction avec les droits et les devoirs fixés par la coutume du groupe professionnel.

*Si l'on regarde dans le détail les procédures qu'une telle approche conduit à mettre en œuvre, on voit à quel point **elles heurtent les conceptions françaises**. Lorsque chacun considère que ses devoirs sont largement fixés par **la coutume du groupe professionnel auquel il appartient** (et que cette coutume ne peut être modifiée sans l'assentiment du groupe), il acceptera mal que son supérieur prétende fixer ses objectifs. De même, chacun attend de son supérieur qu'il se conduise avec la magnanimité qu'exige son état. **Comment ce dernier pourrait-il alors exiger à la lettre ce qui lui est dû contractuellement et sanctionner sans faiblesses les manquements aux règles contractuelles ? Le supérieur peut difficilement contrôler de près ses subordonnés sans « s'abaisser »** (d'Iribarne, 1989, p. 96).*

D'Iribarne (1989) insiste néanmoins sur les moyens disciplinaires coercitifs mis à la disposition du supérieur dans un contexte français. Les subordonnés attendent de leur responsable hiérarchique qu'il fasse preuve d'une solidarité sans faille vis-à-vis d'eux aux yeux du reste de l'organisation, et notamment de l'échelon supérieur. En échange, ils acceptent de l'investir d'un pouvoir qu'il est libre d'utiliser à sa guise, sans aucune nécessité d'explication.

***Pour se comporter dignement, il doit défendre ses hommes vis-à-vis de l'échelon supérieur et donc s'interdire d'utiliser les sanctions que cet échelon met à sa disposition.** En revanche, il est légitime qu'il « fasse le ménage chez lui », en utilisant le large pouvoir discrétionnaire qui lui est volontiers reconnu envers ceux qui ne sont pas à la hauteur des devoirs de leur état (d'Iribarne, 1989, p. 96).*

Une conception française de la responsabilité se dessine. Celle-ci cadre difficilement avec la tradition américaine de protection du mandant et de l'exécutant, tacitement prise en compte dans les hypothèses du contrôle de gestion. Quel que soit le poste occupé, les Français

partagent une conception, en partie dictée par la tradition, en partie par le bon sens, de ce qui relève de leurs responsabilités. Ils font ainsi preuve d'une autonomie et d'une liberté de décision qui entrent en contradiction avec la notion contractuelle américaine de la responsabilité.

Deuxième hypothèse sous-jacente majeure au dispositif de contrôle de gestion traditionnel : l'utilisation de données chiffrées afin de mesurer la performance des entités et des individus. Là encore, d'Iribarne (1989) souligne combien la place centrale accordée aux données chiffrées reflète une conception très américaine « *d'accountability* », la nécessité de rendre publiquement des comptes.

L'approche américaine du recueil et du traitement des données est intimement liée au modèle américain de vie en société. Les procédures judiciaires ou quasi judiciaires, qui y tiennent une place centrale, accordent une valeur essentielle aux preuves matérielles (rappelons-nous, par exemple, le rôle des bandes enregistrant les conversations du président dans l'affaire du Watergate). Bien sûr, les données factuelles ont souvent une utilité "technique"; elles permettent de mettre en lumière les points faibles de l'organisation, les domaines où les performances sont médiocres, les lieux où des efforts sont nécessaires. Mais la façon dont elles sont recueillies et utilisées reflète l'attachement américain aux comptes que chacun doit rendre publiquement (d'Iribarne, 1989, p. 103).

L'organisateur américain est passé maître dans l'art d'assigner des objectifs et de dessiner des organigrammes, de manière à obtenir un fonctionnement collectif à travers un emboîtement de responsabilités individuelles. Distinguant bien l'efficiency de l'effectiveness, il a appris à définir les objectifs et à les faire évoluer, de façon que ce qui est "efficace", au sens restreint (en rapport avec les buts immédiats que l'on s'est fixés), le soit aussi au sens large, à l'aune des fins ultimes que l'on poursuit. Et comme chacun est plus attaché à l'équité des jugements auxquels il est soumis qu'au contenu des tâches qui lui sont imparties, il est possible de changer rapidement d'objectifs, d'organigramme et de procédures dès que l'on observe des dérives malsaines dans le fonctionnement de l'organisation (alors que de pareils changements sont beaucoup plus difficiles à obtenir dans des pays, tel que le nôtre, marqués par d'autres exigences) (d'Iribarne, 1989, p. 180).

D'Iribarne (1989) met en exergue combien les outils traditionnels du contrôle de gestion (budget, procédures de contrôle interne, analyses d'écart) sont marqués du sceau de la culture américaine. Ils ne peuvent être appréhendés sans prendre en compte la volonté farouche des mandatés comme des mandants, d'avoir recours à des instruments d'un jugement juste (*fair*) et objectif.

*Le souci de juger les individus avec équité conduit à rassembler une information riche et objective sur le fonctionnement des organisations. L'établissement d'un budget pour chaque centre de décision, la comparaison systématique des résultats et des prévisions, les procédures d'audit, de vérification (*check and balance*), s'inscrivent dans pareille perspective. On voit se développer des systèmes sophistiqués de comptabilité analytique (à côté desquels ceux qui sont utilisés dans bien des pays paraissent plutôt primitifs), démêlant, d'une manière qui peut paraître parfois extrême, les contributions de chaque "unité de profit" aux dépenses comme aux recettes de l'entreprise. Le développement dont on sait qu'il constitue une spécialité américaine, du *data processing* (recueil et traitement des données) est un élément de pareille attention à toute base objective de jugement. Les données collectées concernent spécialement ce qui permet d'apprécier la qualité du travail fourni par chacun, qu'il s'agisse de coûts, de délais, de niveaux de performance, de disponibilités des équipements, de pourcentage de réalisation des*

objectifs, etc. L'information ainsi rassemblée pour juger les hommes conduit du même coup à attirer l'attention sur ce qui, dans le fonctionnement technique des installations ou dans la vie de l'organisation, demande des actions correctrices (d'Iribarne, 1989, p. 180).

L'utilisation de données factuelles pour traduire la qualité des résultats obtenus par un individu ne s'inscrit pas dans le modèle français de vie en société. Dans la continuité de la conception française de la responsabilité, il serait vil de s'abaisser à demander des preuves chiffrées des résultats obtenus.

Le faible rôle des comptes à rendre est bien en cause, tout comme la résistance de chaque échelon hiérarchique à laisser les échelons supérieurs connaître les incidents qui surviennent dans son domaine - son indépendance se trouvant alors menacée. De plus, les données factuelles n'ont aucun caractère sacré et les altérer ou les inventer ne représente pas une transgression vraiment grave. Mais, s'il est difficile à un supérieur de rassembler des données lui permettant de "s'ingérer" dans les affaires de ses subordonnés, d'autres possibilités lui sont ouvertes, s'il décide de les utiliser (d'Iribarne, 1989, p. 180).

En somme, ce qui pose problème dans un contexte français, ce n'est pas tant l'utilisation de données chiffrées en général, mais leur recours comme moyen d'exercer un jugement sur la performance individuelle.

*Par ailleurs, beaucoup peut être fait en distinguant bien les deux rôles que les données factuelles sont susceptibles de jouer : **permettre de mieux comprendre la marche des choses et fournir un moyen de juger les hommes**. Dans le système français, la confusion de ces deux rôles (qui est parfaitement légitime aux Etats-Unis) est source de résistances. **Mais on ne peut tourner la difficulté en se détournant du jugement des hommes pour se concentrer sur la compréhension des choses**. Cela est fait parfois de manière occasionnelle et officieuse. (et lorsqu'une erreur est faite une fois, suivant son niveau de gravité, se montrer beau joueur) (d'Iribarne, 1989, p. 106).*

En revanche, le recueil et l'utilisation de données techniques sont parfaitement acceptés si elles ont pour but une amélioration des façons de procéder et si le responsable en reste parfaitement maître. L'utilisation des données chiffrées peut donc être parfaitement acceptée si elle n'entre pas en conflit avec le sens des responsabilités et l'autonomie que s'arrogent les individus dans le modèle français de vie en société.

***Les responsables peuvent mettre en place à leur propre usage un recueil de données les informant sur les effets de leur propre gestion** (d'Iribarne, 1989, p. 180).*

*Le sens des responsabilités (en entendant par là, ce dont ils se sentent responsables, et non les comptes qu'ils ont à rendre) est suffisant pour que ces derniers tiennent compte des informations reçues par ce canal. De manière générale, **il peut être très fécond de mettre à la disposition de chacun (y compris aux niveaux d'"exécution") des informations qui lui permettent d'y voir clair sur les conséquences directes ou indirectes de ses actes, tout en le laissant en tirer lui-même les conclusions qui s'imposent**. Pareille manière de faire paraît bien adaptée à la forme que prend le sens du devoir dans la société française. On peut en attendre qu'elle incite les intéressés à prendre en compte dans leur action ce qu'une vision trop étroite ou trop courte de leurs responsabilités les conduirait à négliger (d'Iribarne, 1989, p. 106).*

Cette analyse est largement confirmée par les conseils que Launois (1970) prodigue aux contrôleurs de gestion pour conserver de bons rapports avec les responsables des différents secteurs :

Ne jamais communiquer une information à la direction générale sans avoir préalablement averti le responsable concerné et entendu ses remarques.

L'information est communiquée à la direction générale sous forme de généralités, les sources étant connues du contrôleur de gestion qui situe seul les responsabilités.

De tels principes contribuent certes à créer un climat de confiance avec les différents responsables, mais ils supposent également la confiance de la direction générale qui accepte d'ignorer la localisation d'un phénomène anormal à un moment donné, se contentant de la connaissance des effets, le remède aux causes étant laissé aux bons soins de l'opérationnel (Launois, 1970, p. 79).

La dimension sacrée des données chiffrées et leur utilisation systématique dans la mesure de la performance individuelle sont en parfaite cohérence avec le modèle américain de vie en société où le contrat et la responsabilité limitée qui y est associée jouent un rôle central. Les outils traditionnels du contrôle de gestion, mais surtout leur utilisation comme mesure de la performance individuelle, sont fortement marqués de ce sceau culturel.

En France, les données chiffrées ne revêtent aucun caractère sacré et leur utilisation comme indicateur de mesure de la performance entre en conflit avec la conception de la responsabilité. Dans ce contexte, l'utilisation des données chiffrées peut apparaître comme légitime s'il est possible d'assurer aux individus qu'aucune utilisation ne sera faite pour mesurer leur performance individuelle. Tant que les individus se perçoivent maîtres de ces chiffres, et qu'ils leur sont utiles afin d'améliorer le bon fonctionnement de leur unité, dans un modèle français, ils deviennent très friands d'outils de gestion.

Nous pouvons proposer un tableau de synthèse des caractéristiques des modèles culturels français et américain de vie en société, en particulier au sein des organisations.

	Culture française	Culture américaine
Logique sous-jacente	Logique de l'honneur	Echange "fair"
Droits et devoirs	Fixés par le rang	Etablis suivant un contrat
Perspective temporelle	Illimitée (tradition)	Suivant la durée du contrat
Responsabilité	Individu est seul juge	Fixée par le contrat
Critères de jugement	Volontairement flous	Nécessairement clairs
Loyauté	Aux hommes	A la règle
Relations hiérarchiques	Légitimité due au rang	Position de mandataire

Tableau 2-30. Comparaison des cultures nationales d'après d'Iribarne (1989)

L'analyse proposée par d'Iribarne (1989) est utile à notre compréhension du rôle et de la place de la fonction contrôle de gestion à plusieurs titres. En mettant en évidence le fort ancrage culturel des outils du contrôle de gestion, elle explique en partie les difficultés potentielles rencontrées par la fonction contrôle de gestion en France. L'utilisation des données chiffrées comme mesure de la performance individuelle apparaît ainsi plus que délicate dans un contexte français.

En même temps qu'il incite à défendre son rang, le sens de l'honneur interdit de défendre ses intérêts, et même ses droits, de manière vile, en manifestant une âpreté qui ne sied qu'à une personne de basse extraction. Et il pousse à "se sentir responsable" dès que

L'on exerce, ne serait-ce qu'informellement, un certain pouvoir. Ces exigences fondent un mode de coordination qui, mis en oeuvre de manière appropriée, peut se montrer tout à fait efficace (d'Iribarne, 1989, p. 101).

Lorsque la logique sous-jacente est une logique de l'honneur, dans laquelle les droits et les devoirs sont largement fixés par le rang, le sens de la responsabilité dépasse largement celui qui est associé à un contrat tel que le budget par exemple.

La fonction contrôleur est donc étroitement associée à un modèle importé des Etats-Unis et est donc nécessairement porteuse de valeurs qui peuvent entrer en conflit avec des conceptions différentes des relations hiérarchiques et de la responsabilité. L'analyse de d'Iribarne (1989) montre combien la légitimité de la fonction contrôle, dans un contexte français, est fragile à double titre. D'une part, en tant que fonction support, elle se trouve dans une situation qui peut être perçue comme potentiellement vile et d'autre part, en tant que relais d'un pouvoir centralisateur auprès des unités, revêtue de l'apparat du pouvoir, elle devient crainte mais méprisée, par nature illégitime. Comment les contrôleurs de gestion peuvent-ils être légitimes et acceptés dans des organisations « à la française »?

b. Résistances vis-à-vis de la fonction contrôle en France

En France, la résistance vis-à-vis de la fonction contrôle venait même de la direction générale. Ainsi, en 1967, de Fréminville (1967), écrit dans le premier numéro d'Echanges, la principale revue adressée aux professionnels du contrôle de gestion en France, rejetait l'idée d'avoir recours à un contrôleur de gestion :

Pas besoin d'un "contrôleur". Et d'ailleurs, pour contrôler qui? Lui-même? C'est exclu. Ses principaux collaborateurs?... C'est son devoir le plus clair de les contrôler lui-même. Personne d'autre ne peut le faire à sa place (de Fréminville, 1967).

La conférence inaugurale de M. de Fréminville dans la revue Echanges⁵⁵ souligne la déconnexion entre l'utilisation des outils du contrôle de gestion et le rejet de la fonction contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion (terme moins évocateur certes que le « Profit planning and control » américain) est passé dans les mœurs de nos grandes entreprises et même de nos entreprises moyennes [...]. Mais on ne dit rien ou presque des contrôleurs de gestion. Pourquoi ?

*Ce titre est mal accepté par des dirigeants qui le trouvent **trop ambitieux ou non représentatif des fonctions attribuées**. Ce même titre de contrôleur de gestion est aussi souvent récusé par ceux qui pourraient le porter, parce qu'il **ne leur confère pas la dose de prestige et d'autorité à laquelle ils estiment avoir droit** (de Fréminville, 1967).*

Martin (1969) notait, suite à une étude sur les contrôleurs de gestion de filiales françaises d'entreprises américaines, réalisée pour le compte de l'A.N.C.G. :

⁵⁵ Echanges... Surprenant titre choisi pour la revue de l'Association nationale des directeurs financiers et du contrôle de gestion. La couverture des premiers numéros de la revue nous délivre d'ailleurs une non moins étonnante explication de ce choix : « Cet échange d'expériences implique de la part des membres de l'association, le goût du partage, c'est-à-dire autant l'envie de donner que de recevoir, condition indispensable à l'existence même de celle-ci ».

Les contrôleurs d'affaires américaines sont bien dans leur peau alors que les contrôleurs d'affaires françaises se demandent, encore souvent, quel est leur rôle ? (Martin, 1969)

En outre, aujourd'hui encore, la coopération entre opérationnels et contrôleurs de gestion est relative. Certes, elle s'est développée comme le montre Jordan dans son enquête de 1998, mais elle reste relative :

*Le contrôleur de gestion avait parfois été décrit comme enfermé dans sa tour d'ivoire, et les précédentes enquêtes avaient montré que s'il existait des situations de travail en commun entre contrôleurs et opérationnels, **les cas étaient plus nombreux où chacun travaillait de son côté**. Qu'il s'agisse de la préparation du budget, du suivi mensuel des résultats, ou de la conduite d'études ad hoc, le travail en coopération sur le terrain n'était pas la situation la plus répandue. Cette coopération s'est très fortement développée en matière de suivi et d'analyse des résultats mensuels, particulièrement dans la phase active de la préparation des actions correctives. La coopération contrôleur/opérationnel dans le compte rendu et l'explication des résultats, avait lieu dans 22% des entreprises en 1986. En 1998, elle a lieu dans 43% des entreprises de plus de 500 personnes et dans 30% des entreprises de moins de 500 personnes. [...] Cet accroissement de la coopération contrôleur/opérationnel s'observe également en matière de préparation du budget annuel (Jordan, 1998, p. 9).*

Cette coopération (c'est à dire le travail en commun) ne s'est développée que sur deux éléments en particulier : compte rendu et explication des résultats mensuels, préparation du budget annuel. Les rôles d'animation et de conseil du contrôleur de gestion supposent pourtant une coopération de 100%.

Jordan (1998) identifie par ailleurs un manque très net d'implication des opérationnels par rapport aux activités de contrôle de gestion supposées être de leur ressort.

Les opérationnels restent relativement éloignés de la valorisation et de la mensualisation de leur budget. Ils ne s'impliquent dans la valorisation de leur budget en unités monétaires que dans 50% des cas et ne sont que 35% à s'impliquer dans la mensualisation de leur budget [...]

Les enquêtes antérieures avaient montré :

- Une implication médiocre s'agissant de présenter et de défendre le budget annuel au niveau n+1, rôle tenu par le contrôleur de gestion ;
- Une implication médiocre également, s'agissant de proposer des actions correctives dans le cadre du suivi mensuel des résultats, rôle tenu à égalité par le contrôleur de gestion (Jordan, 1998, p. 9).

Une des raisons évoquées pour laquelle les opérationnels ne prennent pas en charge les activités du contrôle est le manque de temps. L'APEC (1996) décrit comment l'opérationnel délègue au contrôleur une plus ou moins grande partie de ces tâches.

Souvent, les responsables opérationnels manquent de temps pour effectuer eux-mêmes, à leur niveau, toutes les tâches du contrôle, d'où la nécessité de "correspondants" du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise. L'adjoint, en général formé par le contrôleur de gestion, établit une première synthèse qui lui permet de dialoguer avec le cadre responsable de l'unité de gestion (APEC, 1996, p. 18).

Cette justification des opérationnels cache une raison plus profonde relative à leur perception de la répartition des tâches. Leur priorité est opérationnelle. Selon eux, le contrôle n'est pas de leur ressort. « Qui d'autre que le contrôleur doit faire le contrôle ? »

Enfin, le contrôleur de gestion peut être considéré comme un espion de la Direction Générale qui a pour but d'extorquer des informations.

Rappelons les traits du poste [de contrôleur] qui le rendent parfois ingrat : [...]

Solliciter la collaboration des uns et des autres sans que ceux-ci y voient un intérêt direct ou, qu'au contraire, ils y perçoivent une contrainte assortie de la menace liée à la diffusion d'informations qu'ils estiment personnelles, appliquer une stratégie que l'on n'aurait pas choisie (APEC, 1996, p. 48).

Le traditionnel rôle d'animation du contrôleur est ainsi remis en cause. Il lui est difficile de remplir ce rôle auprès des opérationnels (manque de temps de ces derniers, hostilité face au contrôleur-espion).

	Organisation de la fonction	Activité Tâches, relations, image	Place de la fonction contrôle de gestion
Modèle anglo-saxon	Pas d'influence notoire	Tâches : elles dépendront largement de son « client ». Peu de prise d'initiative Relations : la sacralité des données chiffrées accorde au contrôleur de gestion une légitimité spontanée Image forte de spécialiste des chiffres, hermétique à la compréhension du cœur de l'activité	Client : en fonction de la ligne hiérarchique Autorité : dépend de son mandat
Modèle français	Pas d'influence notoire	Tâches : difficulté à réaliser des tâches « sur demande », plaisir à s'engager dans des actions qui « rendent service » Relations : délicates si l'informel n'est pas développé. Tendues si les chiffres produits par le contrôleur sont utilisés pour évaluer l'individu Image : plutôt vile si le contrôleur de gestion est positionné comme serviteur du Prince. Mais il ne pâtit pas forcément d'une image de spécialiste des chiffres	Autorité dépend de la qualité des relations que le contrôleur peut ou sait instaurer auprès de son client

Tableau 2-31. Hypothèses relatives à la spécificité française de la logique de l'honneur

CONCLUSION

L'analyse de la littérature dédiée au métier du contrôleur de gestion nous a permis d'enrichir notre connaissance des tâches, des rôles et des évolutions récentes de cette fonction. Toutefois, la plupart des études sur le contrôleur de gestion, réalisées pour le compte d'associations professionnelles, ne tiennent pas compte de la sensibilité du thème étudié et certaines failles méthodologiques apparaissent. La littérature en gestion des ressources humaines et en particulier les travaux sur le manager nous amènent à considérer les concepts de rôle et d'activité comme les plus adaptés à notre recherche. Ces analyses nous ont ainsi permis de présenter les premiers éléments de notre cadre conceptuel : les dimensions de l'activité du contrôleur de gestion, la place de la fonction contrôle de gestion et ses rôles.

La seconde section présente les facteurs de contingence de la fonction contrôle de gestion et de l'activité du contrôleur de gestion. Ceci nous permet de compléter notre cadre conceptuel, c'est-à-dire, comme le définissent Miles et Huberman (1984, p. 49), « les principales dimensions à étudier les facteurs-clés et les variables-clés, et les relations présumées entre elles. »

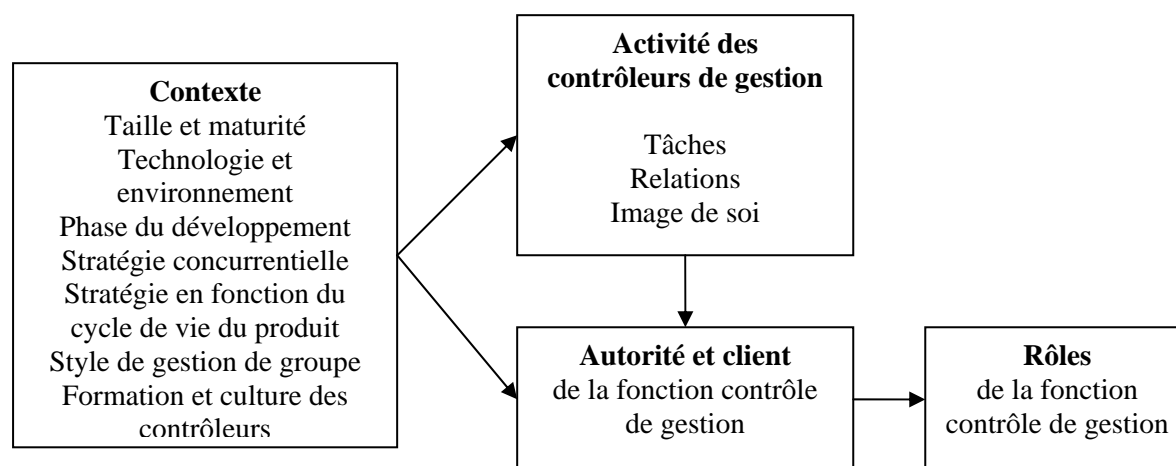


Figure 2-11. Cadre conceptuel de l'activité des contrôleurs de gestion

Le prochain chapitre présente la méthodologie ainsi que les résultats de l'étude préliminaire, réalisée auprès de 22 contrôleurs de gestion dans treize entreprises différentes. L'objectif de notre étude exploratoire sera de clarifier nos connaissances de l'activité des contrôleurs de gestion ainsi que des facteurs l'influençant. Cette première phase empirique nous permettra ainsi d'affiner notre cadre conceptuel et d'adapter notre dispositif méthodologique pour la suite de l'étude.

Chapitre 3 - ETUDE EXPLORATOIRE ET PROPOSITION D'UN CADRE D'ANALYSE DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION

Le spécialiste est un individu qui, sans être un acteur n'en a pas moins accès aux régions postérieures et à l'information destructive (Goffman, 1969, p. 153).

Une fois le spécialiste devenu membre de l'organisation, on peut vraisemblablement utiliser de nouvelles méthodes pour s'assurer sa loyauté. [...] On a aussi davantage l'assurance qu'il utilisera ses compétences au bénéfice du spectacle qu'on veut donner et non pas à des fins louables (Goffman, 1969, p. 152).

INTRODUCTION

Notre problématique initiale soulève deux questions :

- Que font les contrôleurs de gestion ?
- Existe-t-il des styles de fonction contrôle de gestion, associés à des rôles organisationnels spécifiques ?

Au cours du chapitre précédent, nous avons proposé une analyse de la **littérature sur le métier de contrôleur de gestion et des déterminants de son activité**. Celle-ci a enrichi notre connaissance de l'objet d'étude, mais a laissé quelques questions en suspens. D'un point de vue méthodologique, en effet, il semble que le mode de collecte des données le plus souvent employé dans les études sur le sujet -i.e. le questionnaire- soit inadapté au regard de la **sensibilité du thème abordé**. Peut-on comprendre le rôle de la fonction contrôle de gestion en interrogeant directement et par questionnaire, les contrôleurs de gestion ? D'un point de vue théorique, un parallèle avec les travaux sur le manager suggère le recours à des **études en profondeur** pour accéder à la compréhension des rôles endossés par les contrôleurs. L'objet de ce chapitre est donc de présenter la démarche de recherche ainsi que la première étape de collecte et d'analyse des données.

Eu égard à la relative méconnaissance de notre objet de recherche, -l'activité des contrôleurs de gestion- nous avons choisi de mener une étude préliminaire auprès de vingt deux contrôleurs de gestion. La première section de ce chapitre présente les choix méthodologiques de collecte et d'analyse de données associés à cette première étape.

La section suivante présente l'étude exploratoire réalisée. Cette dernière s'articule autour de trois éléments : les traits de l'activité des contrôleurs de gestion, l'organisation de la fonction et enfin les déterminants de l'activité du contrôleur de gestion. Nous avons cherché, tout

d'abord, les **régularités dans l'activité des contrôleurs de gestion**. Nous présentons les principes de la répartition des contrôleurs de gestion par rapport aux trois dimensions de l'activité identifiées : les tâches, les relations et l'image de soi. Nous proposons ensuite une analyse de l'organisation de la fonction. Enfin, nous avons identifié **les facteurs organisationnels susceptibles d'influencer l'activité des contrôleurs de gestion**.

La troisième et dernière section expose les modifications théoriques et méthodologiques imposées par les résultats de l'étude exploratoire. Sur le plan conceptuel, ils nous permettent de compléter notre cadre théorique. D'un point de vue méthodologique, la complexité du cadre théorique auquel ces résultats nous amènent nous incite à effectuer des choix concernant la seconde phase empirique de cette thèse, notamment concernant la constitution de l'échantillon, la méthode de collecte des données et l'élaboration d'un dispositif de comparaison des cas.

Section 1 DEMARCHE ET METHODES DE LA RECHERCHE

Notre travail empirique se déroule en deux temps. En premier lieu, nous avons souhaité mener une enquête préliminaire afin d'affiner notre connaissance de l'objet de recherche, de juger de la pertinence de notre questionnement et donc du cadre conceptuel initial. Le caractère exploratoire de cette étude explique la grande variété des personnes rencontrées, comme des secteurs étudiés. Une de nos ambitions était de couvrir un scope relativement large, afin de construire un cadre théorique pour la seconde phase empirique.

L'objectif de cette section est de présenter de façon synthétique les choix méthodologiques opérés pour l'ensemble du travail de thèse (1.1), ainsi que les modalités spécifiques de recueil et d'analyse des données de la phase exploratoire de la recherche (1.2).

1.1. LES CHOIX METHODOLOGIQUES

La principale source de données primaires, tant dans l'étude exploratoire que dans la seconde phase empirique, est l'entretien. Nous présentons, au cours de ce premier paragraphe, les raisons qui ont conduit à ce choix, ainsi que l'influence de ce choix sur la validité et la fiabilité de la recherche.

1.1.1 La méthode qualitative de collecte des données

Les caractéristiques du matériau théorique à partir duquel nous avons construit notre recherche ont largement influencé les choix méthodologiques. Notre cadre théorique est à la fois nourri par des recherches relatives aux fonctions support, mais également par une analyse de la littérature sur le contrôleur de gestion.

La grande majorité des recherches menées sur le sujet ont recours à des méthodes quantitatives de collecte de données. Or, celles-ci s'avèrent d'un maniement particulièrement délicat, voire totalement inapproprié lorsque le sujet abordé touche à un sujet aussi sensible que le métier, **qui renvoie à des questions délicates comme celles de l'identité, du pouvoir et de la relation**. Les interlocuteurs peuvent céder, même inconsciemment, à la tentation de renvoyer une image « satisfaisante », « positive » d'eux-mêmes via les questionnaires. Les méthodes qualitatives de recueil des données se sont donc imposées comme le moyen le plus pertinent d'accès au réel.

a. Le choix de l'entretien comme méthode de collecte de données sur l'activité

L'activité professionnelle est un sujet sensible. Les méthodes qualitatives de recueil des données, assurant un contact direct entre le chercheur et l'objet de recherche se sont donc imposées comme étant les moyens les plus pertinents pour accéder au réel.

L'entretien est une technique destinée à collecter, dans la perspective de leur analyse, des données discursives reflétant notamment l'univers mental conscient ou inconscient des individus. Il s'agit d'amener les sujets à vaincre ou à oublier les mécanismes de défense

qu'ils mettent en place vis-à-vis du regard extérieur sur leur comportement ou leur pensée (Baumard et al., 2003, p. 235).

Deux analyses de Hughes (1997a) nous ont amenée à développer notre réflexion quant au type d'entretien utilisé dans cette recherche, notamment en termes de liberté accordée à l'interviewé et d'implication du chercheur. Ces questions sont centrales car elles sont au cœur de la validité de la recherche menée.

Hughes (1997a) propose une conception du rôle qui laisse entrevoir la nécessité méthodologique de garder **une certaine souplesse du cadre de l'entretien**, afin de parvenir à dévoiler les rôles, au-delà des activités.

Quand on demande à quelqu'un quel est son travail, il peut répondre de deux manières. Il peut dire ce qu'il fait : je fais des lits, je plombe des dents. Ou il peut dire qui il est : je suis celui qui fait ceci et cela. Dans le dernier cas, il nomme son rôle. Une grande partie de l'activité destinée à protéger le soi contre le risque d'erreurs que comporte son propre travail, réside dans la définition du rôle ; et dans certains métiers une des gratifications consiste à donner pour définition de son rôle la protection des gens contre les erreurs des autres. Mais les rôles impliquent un système d'arrangements sociaux. De nombreuses tâches sont accomplies dans de tels systèmes. Une partie de la fonction de ces systèmes consiste à déléguer, à diffuser ou, dans quelques cas, à concentrer le risque et la responsabilité des erreurs, et aussi à répartir et à imputer les préjudices qui en résultent (Hughes, 1997a, p. 95).

Si l'on veut avoir accès au rôle, au-delà de l'activité, une certaine proximité, intimité doit être créée entre l'intervieweur et l'interviewé. Parallèlement, Hughes (1997b) souligne combien sur le sujet du métier, **les interlocuteurs peuvent avoir tendance, inconsciemment ou non ; à transformer la réalité dans leurs discours.**

Une partie des problèmes de méthode que rencontre l'étude des comportements au travail réside dans le fait que ce sont ceux qui exercent un métier qui le connaissent le mieux et qui fournissent les données de l'analyse. Ils risquent de joindre une connaissance très sophistiquée et tactique des relations sociales appropriées à une très forte volonté de refouler et de dénier la réalité profonde de ces relations, auxquelles s'ajoute, chez les professions de statut élevé, une grande habileté verbale pour interdire aux autres de penser et de discuter ces relations (Hughes, 1997b, p. 76).

Dès lors, quel degré de liberté doit-on laisser à l'interviewé, et quelle influence le chercheur doit-il avoir sur son interlocuteur ?

b. Degré de liberté laissé à l'interviewé

Sur le sujet du « type d'entretien », deux logiques s'affrontent. Certains auteurs présentent les différents types d'entretien comme répondant à des finalités différentes de collecte de données, l'entretien libre correspondant à une démarche exploratoire, et l'entretien centré à une démarche confirmatoire (Ghiglione et Matalon, 1978 ; Blanchet et Gotman, 1992 ; Grawitz, 2001 ; Baumard et al., 2003). D'autres défendent une méthode spécifique, souvent en cohérence avec le domaine de recherche et le type de problématiques envisagées (Romelaer, 2000 ; Kaufmann, 2001).

Grawitz (2001) classe les différents types d'entretiens en fonction du degré de liberté laissé aux interlocuteurs et le niveau de profondeur des réponses obtenues. Selon elle, ces deux paramètres définissent les autres caractéristiques des entretiens (durée, nombre...).

Le degré de liberté laissé aux interlocuteurs se traduit dans la présence et la forme des questions. Le niveau d'information recueillie s'exprime dans la richesse et la complexité des réponses. C'est l'objectif à atteindre qui déterminera la liberté laissée à l'enquêteur et à l'enquêté, la profondeur des informations à recueillir, c'est à dire le type d'interview à préconiser. Liberté et profondeur entraînent d'autres caractéristiques : durée, nombre d'interviews, nombre d'enquêtés, éléments à analyser, etc. (Grawitz, 2001, p. 645).

Blanchet et Gotman (1992, p. 43), comme Ghiglione et Matalon (1978, p. 76), soulignent les spécificités des entretiens qualifiés d'exploratoires. Là encore, il n'est pas question de « réinventer la roue », tout en s'autorisant l'émergence de nouvelles observations, analyses et hypothèses.

Les entretiens exploratoires ont pour fonction de mettre en lumière des aspects du phénomène auxquels le chercheur ne peut penser spontanément, et compléter les pistes de travail suggérées par ses lectures. L'entretien est l'outil de prédilection de la phase exploratoire d'une enquête dans la mesure où, il est lui-même un processus exploratoire. (Blanchet et Gotman, 1992, p. 43)

Nombreux sont les auteurs à préconiser l'usage de l'entretien semi-directif centré, après avoir mené des entretiens exploratoires. Baumard et al. (2003) explicitent leurs arguments :

Soit le chercheur mène une série d'entretiens de façon systématique et délibérée avec différents sujets à des fins de comparaisons, soit il utilise les entretiens de façon heuristique et émergente à des fins d'accumulation de la connaissance sur un domaine. Dans la première démarche, le chercheur utilisera de manière rigoureuse un même guide pour l'ensemble des entretiens qui seront semi-directifs. Dans la seconde démarche, le chercheur visera une progression par rapport à sa question de recherche. Il peut alors recourir à des entretiens d'abord peu structurés avec une remise en cause permanente de sa problématique permettant aux sujets de participer à l'orientation de sa recherche, puis de pratiquer par la suite des entretiens semi-directifs sur des thèmes plus précis (Baumard et al., 2003, p. 236).

Kaufmann (2001) conteste ces arguments :

Lorsque [les entretiens] sont utilisés de façon principale voire exclusive, la diversité des méthodes peut être ramenée à deux pôles : comprendre ou décrire, mesurer. Dans le premier cas, l'entretien est « support d'exploration » ; dans le second, une « technique de recueil d'information » (Gotman, 1985, 166). L'entretien support d'exploration est un instrument souple aux mains d'un chercheur attiré par la richesse du matériau qu'il découvre. Ne pouvant se résoudre à abandonner ce filon, il devient sourd aux critiques qui l'assaillent, l'enjoignant à faire preuve de davantage de rigueur et de méthode. Il n'est pas contre. Mais quand il essaie d'appliquer les instruments qu'on lui conseille, il perd la trace de son trésor. [...] Comme si l'entretien (et plus largement le travail qualitatif) était frappé d'une mystérieuse malédiction : entre le riche mais mou et le dur mais pauvre, il semble impossible de parvenir à un juste milieu (Kaufmann, 2001, p. 16).

Romelaer (2000) souligne que l'entretien semi-directif centré apparaît comme le compromis optimal entre la liberté d'expression du répondant et la structure de la recherche. Loin de la double castration - de la curiosité du chercheur et de la liberté d'expression de l'interviewé -

évoquée par Kaufmann, l'entretien semi-directif centré laisse la porte ouverte « aux surprises du terrain ».

Le répondant s'exprime sur les thèmes qu'il souhaite, et dans son propre langage : la directivité de l'entretien est donc très réduite. Le chercheur en retire deux éléments : (1) des informations sur ce qu'il cherche a priori (les thèmes du guide de l'intervieweur) ; (2) des données auxquelles il n'aurait pas pensé (la surprise venant de la réalité du terrain) (Romelaer, 2000, p. 1).

L'entretien libre et l'entretien semi-directif centré ont finalement une même finalité. Ils permettent d'explicitier et d'approfondir avec les répondants les concepts fondamentaux de la recherche tout en laissant émerger du terrain des concepts non envisagés par le cadre conceptuel. Ils répondent également à la nécessité d'enraciner l'analyse de l'activité dans l'expérience vécue des répondants. En conclusion, il semble que la distinction majeure entre ces deux méthodes porte davantage sur l'influence autorisée de l'intervieweur sur l'interviewé.

c. Influence de l'intervieweur sur l'interviewé

L'empathie est une qualité clé, souvent évoquée, du bon intervieweur. Evrard *et al.* (2003) la présentent comme l'un des fondements des entretiens non directifs et Kaufmann (2001) comme un instrument pour rentrer dans le monde de l'informateur :

*Le principe est qu'il développe une attitude empathique, c'est-à-dire la capacité à percevoir et à comprendre le cadre de référence de l'interviewé(e) et de lui restituer cette compréhension. Rogers définit l'empathie de la façon suivante : « le fait d'être empathique consiste à percevoir le cadre de référence interne d'une autre personne avec exactitude, avec les composantes émotionnelles et les significations qui s'y attachent, comme si on était l'autre personne, mais sans jamais perdre de vue la condition « comme si » (Evrard *et al.*, 2003, p. 95).*

L'empathie est un instrument pour entrer dans le monde de l'informateur. Cette entrée n'est toutefois pas le but ultime : elle est à son tour un instrument pour atteindre des mécanismes sociaux, qui à leur tour peuvent être considérés comme des instruments pour produire de nouveaux concepts (Kaufmann, 2001, p. 53).

Kaufmann (2001) préconise l'intervention et l'implication de l'intervieweur dans le cadre de l'entretien. Le risque encouru dans le cas contraire est selon lui réel : recueillir des données impersonnelles donc non fiables.

*La situation d'entretien suscite une attention de plus en plus focalisée, la chasse étant déclarée à toutes les influences de l'intervieweur sur l'interviewé. **La conséquence est de tendre vers une présence la plus faible possible de l'enquêteur.**[...] La retenue de l'enquêteur déclenche une attitude spécifique chez la personne interrogée, qui évite de trop s'engager : **à la non-personnalisation des questions fait écho la non-personnalisation des réponses** (Kaufmann, 2001, p. 16).*

Dès lors, pour éviter cet écueil, l'intervieweur ne doit pas craindre de s'impliquer, voire de donner son opinion. La question de l'influence de l'intervieweur semble moins pernicieuse que celle du non-engagement de l'interviewé.

*L'enseignement classique de la méthodologie de l'entretien préconise la **neutralité de l'intervieweur**, qui « ne doit manifester ni approbation, ni réprobation ni surprise », ce qui implique de « garder une certaine distance » et de ne pas « s'engager personnellement » (Loubet Del Bayle, 1989, p.43). [Or,] **l'enquêteur qui reste sur sa***

réserve empêche donc l'informateur de se livrer : ce n'est que dans la mesure où lui-même s'engagera que l'autre à son tour pourra s'engager et exprimer son savoir le plus profond. Pour cela, c'est l'exact opposé de la neutralité et de la distance qui convient : la présence, forte bien que discrète, personnalisée. L'enquêteur entre dans le monde de l'informateur sans devenir un double de ce dernier. Bien que transformé par les catégories de l'informateur, il doit savoir rester lui-même. [...] Car pour s'engager, il doit lui-même exprimer idées et émotions (sans trop développer non plus, ce n'est pas la vedette) ; s'il ne dit rien l'autre n'aura pas de repères et ne pourra pas avancer. Il est donc possible et même conseillé de ne pas se limiter à poser des questions : de rire, de s'esclaffer, de complimenter, de livrer brièvement sa propre opinion, d'expliquer un aspect des hypothèses, d'analyser en direct ce que vient de dire l'informateur, voire de le critiquer et de manifester son désaccord. Empathie rime avec sympathie, et l'enquêteur doit avant tout être aimable, positif, ouvert à tout ce que dit son vis-à-vis (Kaufmann, 2001, p. 53).

Le premier est que l'intervieweur fasse preuve d'une attention positive inconditionnelle vis-à-vis de l'interviewé(e) , c'est-à-dire qu'il ait une attitude d'esprit où il (elle) accorde de la valeur à tout ce que dit l'interviewé(e), autrement dit : tout peut être dit et tout ce qui est dit est important (Evrard et al., 2003, p. 95).

La difficulté est bien de naviguer au cœur du « paradoxe de l'intimité » comme le nomme Mitchell et comme le décrit Kaufmann (2001) :

Pour l'informateur, l'enquêteur idéal est un personnage étonnant. Il doit être un étranger, un anonyme, à qui on peut tout dire puisqu'on ne le reverra plus, qu'il n'existe pas en tant que personne jouant un rôle dans son réseau de relations. Parallèlement, le temps de l'entretien, il doit devenir aussi proche qu'un familier, quelqu'un que l'on croit connaître intimement, à qui l'on peut tout dire puisqu'il est devenu un intime. Les confessions les plus intenses viennent de la combinaison réussie de ces deux attentes opposées (Kaufmann, 2001, p. 53).

Faut-il développer une relation d'intimité ou maintenir une certaine distance avec les sujets ? A cet égard, il est nécessaire de prendre en compte « le paradoxe de l'intimité » (Mitchell, 1993). Plus le chercheur développe une « intimité » avec les acteurs interrogés, plus ceux-ci auront tendance à se dévoiler et dévoiler des informations. Toutefois une telle attitude du chercheur peut avoir un impact extrêmement négatif sur la recherche, en termes de validité interne. Plus le chercheur entre dans le jeu de la « désinhibition » du sujet étudié, plus il aura tendance à abonder dans le sens de l'acteur en offrant un degré d'intimité réciproque. Comme le souligne Mitchell, le chercheur s'expose également au « retournement » des sujets quand son travail sera publié (Baumard et al., 2003, p. 249).

Baumard et al. (2003) proposent une matrice de lecture, inspirée de Mitchell, du rôle du chercheur vis-à-vis de sa relation avec le terrain.

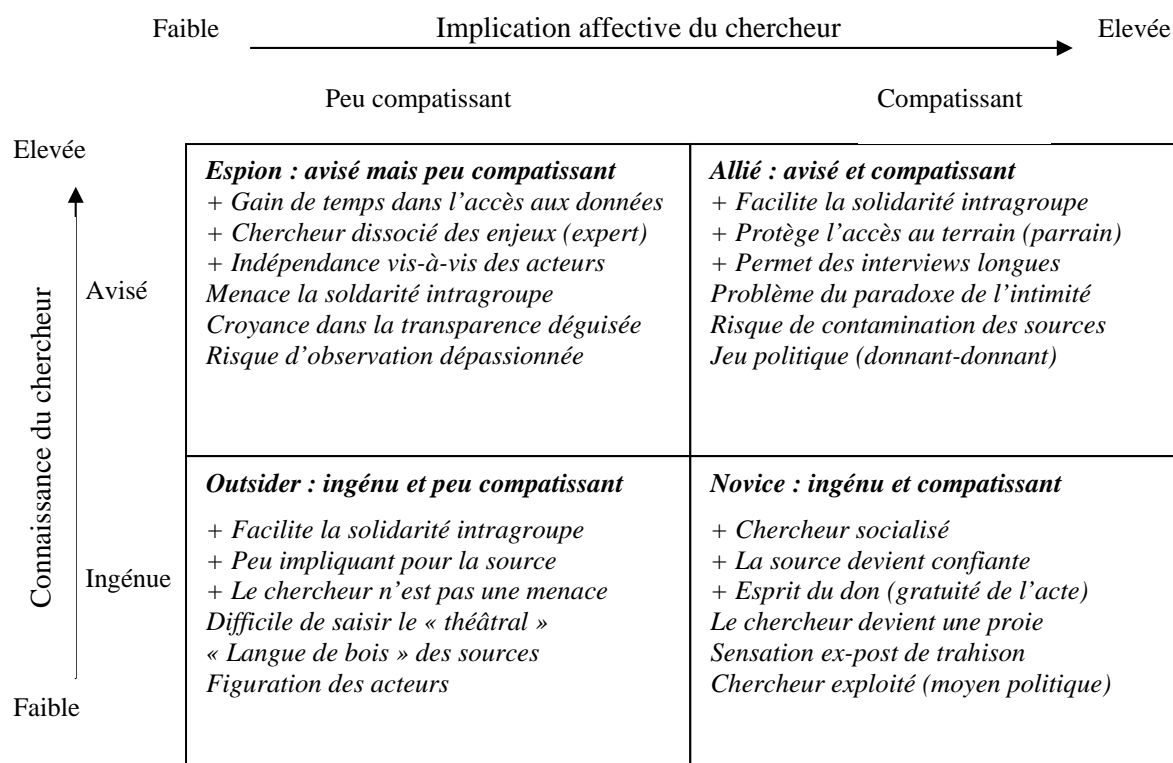


Figure 3-1. Perception du rôle du chercheur en fonction de sa connaissance du terrain et de son implication affective vis-à-vis des sujets, inspiré de Mitchell (1993) in Baumard *et al.*(2003)

Pour notre part, nous avons vogué entre le statut d'allié et celui de novice. Lorsque nous avons eu plusieurs contacts et entretiens au sein de la même entreprise, nous étions perçue davantage comme une alliée. De même, le nombre d'entretiens menés toutes entreprises confondues, nous a gratifiée d'une réputation « d'experte » aux yeux de nos interlocuteurs dans les derniers temps de la recherche. Cette situation aurait pu être délicate si elle avait amené les interviewés à se montrer impressionnés. Il semble qu'il n'en a rien été, et nos interlocuteurs ont plutôt montré un intérêt à l'idée que nous puissions leur apporter une vision comparative.

Notre perspective, dans cette recherche s'est finalement apparentée à celle préconisée par Baumard *et al.* (2003), considérant qu'il faut se montrer flexible, en fonction de l'attitude des interlocuteurs, et des sujets abordés :

Dans les recherches impliquant plusieurs acteurs au sein d'une organisation ou au sein d'un secteur, l'attitude de ces derniers à l'égard du chercheur peut ne pas être consensuelle ou encore leur vision de la question étudiée peut ne pas être partagée. Le chercheur peut aussi être contraint de s'adapter à l'attitude de chacun des sujets. Comme le souligne Stake (1995), chaque individu interrogé doit être considéré comme ayant des expériences personnelles, des histoires spécifiques à évoquer. Le questionnement des individus peut donc être ajusté aux connaissances qu'ils sont le plus à même de fournir (Rubin, 1994). La flexibilité du chercheur est donc un élément clef du succès de la collecte de données par entretiens. Il peut être utile

d'aménager des entretiens de façon mixte avec une part de semi-directivité, laissant libre cours à la suggestion des sujets, et une autre part de semi-directivité, où le chercheur précise ses besoins en termes de données. En définitive, « la formulation des questions et l'anticipation des approfondissements qui suscitent de bonnes réponses relèvent d'un art particulier » (Stake, 1995, 65) in (Baumard et al., 2003, p. 237).

C'est en réalité la sensibilité des thèmes évoqués qui selon nous nécessitent d'adapter le niveau de cadrage des différents moments de l'entretien. Lorsque les thèmes abordés sont de nature sensible, comme le métier, le rôle ou les relations, les passages de nos entretiens peuvent être qualifiés de compréhensifs. En revanche, lorsque les questions posées n'apparaissent pas ou peu impliquantes, -description de l'organisation, de la répartition des activités dans le service-, le style adopté relève de l'entretien semi-directif centré.

d. Confidentialité de la recherche et les sources de données

Tous les entretiens ont été enregistrés sur bande magnétique avec l'accord des interviewés. La confidentialité a été assurée par la création de pseudonymes pour les individus comme pour leurs organisations. Les entretiens (réalisés durant les deux phases de la recherche), dont la durée a varié entre trente minutes et deux heures trente, ont tous été retranscrits dans leur intégralité, ce qui représente un volume approximatif de 1500 pages de données.

1.1.2 Analyse des données, validité et fiabilité de la recherche

Une des questions qu'un chercheur doit se poser est de savoir comment sa recherche peut être à la fois rigoureuse et réappropriable par d'autres chercheurs (Drucker-Godard et al., 2003, p. 257). Dans le cadre de recherches qualitatives, validité et fiabilité ne sont pas « testées », mais des précautions peuvent être prises afin de s'en assurer.

a. Des concepts aux données et des données aux concepts : le codage

Notre analyse est à la fois déductive et inductive. Déductive, parce que les dimensions analysées, ainsi qu'une partie des facteurs identifiés ont fait l'objet d'un repérage dans la littérature, préalablement au recueil de données.

Romelaer (2000) comme Charreire et Durieux (2003), rejettent l'argument des chercheurs qui revendiquent de faire table rase des thèmes jugés pertinents par la littérature de recherche dans le cadre de recherche exploratoires :

*Je considère pour ma part qu'il faut avoir une **conception cumulative de la science**, et qu'en 2000 il est rare qu'un sujet de recherche soit complètement nouveau. L'attitude qui consiste pour un chercheur à écarter a priori et systématiquement tous les résultats de recherches déjà obtenus par les centaines de chercheurs qui l'ont déjà précédé est à mon avis d'un orgueil excessif et non justifié. Un « **œil neuf** » sur un sujet de recherche est nécessaire, mais pas en négligeant ce qui est acquis, à moins qu'il n'existe de bonnes raisons de le faire (Romelaer, 2000, p. 6).*

*L'exploration empirique consiste à explorer un phénomène en faisant table rase des connaissances antérieures sur le sujet. Le chercheur travaille alors sans a priori. [...] **En management, cette voie n'est en pratique pas utilisée au sens strict de la table rase. Il existe en effet certaines limites intrinsèques. Le chercheur n'est pas aussi indépendant que cela de ses connaissances antérieures (Charreire et Durieux, 2003, p. 69).***

Mais elle est également inductive, dans la mesure où ces dimensions ont été affinées, précisées par les données, notamment en ce qui concerne les modalités des dimensions. Nous souhaitons en effet éviter l'écueil souligné par Ahrens et Dent (1998, p. 9) :

Dans des cas extrêmes, on peut se demander si le chercheur n'est pas parti des conclusions théoriques pour aller vers le matériel de terrain, en présentant précautionneusement des exemples choisis pour argumenter sa position, plutôt que de partir des observations afin d'arriver aux conclusions théoriques.

Dans les différentes étapes de notre étude, le 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).

Un code est une abréviation ou un symbole attribué à un segment de texte, le plus souvent une phrase ou un paragraphe de la retranscription en vue d'une classification. Les codes sont des catégories. Ils découlent généralement des questions de recherche, hypothèses, concepts-clés ou thèmes importants. Ce sont des outils de recouvrement et d'organisation permettant à l'analyste de regrouper tous les segments liés à une question, une hypothèse un concept ou un thème donné. Ce regroupement ouvre la voie à l'analyse (Miles et Huberman, 1984, p. 96).

L'essentiel de notre travail a consisté à regrouper les informations dont nous disposions grâce à un codage ouvert⁵⁶, tel que défini par Angot et Milano (2003, p. 177).

b. Validité et fiabilité de la recherche

La validité de la recherche est assurée par une triple précaution. Tout d'abord, nous avons multiplié les sources de données (des entretiens avec des managers opérationnels, des rapports annuels, des sites internet) ainsi que les méthodes de collecte. De plus, nous avons choisi de présenter les études de cas comme des « chaînes d'évidences », enchaînement d'indices et de preuves confirmant le résultat observé (Drucker-Godard *et al.*, 2003, p. 264). Enfin, nous avons veillé à faire valider nos cas par des acteurs clés.

⁵⁶ Le logiciel NUD*IST NVivo2, que nous avons utilisé, est avant tout un gestionnaire de textes. L'élaboration des codes, comme celle de leur architecture est laissée à l'entière responsabilité du codeur. Les passages codés peuvent être un simple terme, une phrase ou tout un paragraphe. L'utilisateur est libre de coder tout ou partie de chacun de ses documents mais également d'attribuer à un même passage différents codes. De plus, des codes peuvent être créés préalablement au codage d'un texte, ou au fur-et-à mesure de la lecture flottante (in vivo). Premier avantage, selon nous, le logiciel n'influence que très marginalement le travail de codage. En effet, aucun code n'est proposé, il ne s'agit pas d'un logiciel d'analyse textuelle. L'influence majeure du logiciel porte sur la quantité de données qu'il permet de comparer. Dans notre recherche, au total, 95 entretiens ont été menés, ce qui représente peu ou prou 1500 pages retranscrites. Il nous aurait été très difficile d'utiliser un tableur afin de croiser les données. Avec NVivo, nous pouvons coder très finement l'intégralité de nos entretiens, ce qui nous permet de choisir entre différents niveaux d'analyse. En optant pour une analyse au niveau des individus, nous pouvons aisément choisir un code ou une combinaison de codes, par exemple « temps passé sur le reporting », et « image de surveillant », et faire apparaître les extraits correspondant à chacun de ces codes, dans nos 95 entretiens. De même, nous pouvons également, changer de niveau d'analyse et observer l'homogénéité des pratiques individuelles au sein d'une même organisation. Les codes seront ainsi regroupés, en choisissant l'une ou l'autre des tâches (par exemple le « plan »), ou une nature de relation (par exemple « relations hiérarchiques »), et seuls les entretiens d'une organisation ou d'un secteur seront visualisés (voir annexe 3.1). A nos yeux, l'inconvénient majeur de cet outil relève de la multiplicité des niveaux d'analyse qu'il permet de gérer, notamment dans le cas où la quantité de « matière première » est particulièrement élevée. Le risque est alors de se laisser déconcentrer de son objectif initial et happer par la diversité des niveaux d'analyse possibles. Une grande partie des analyses potentielles à partir de notre matériel empirique reste, dans le cadre de la restitution du travail de thèse, impossible à présenter, mais fera l'objet de recherches futures.

Ainsi, une double triangulation a été menée. Comme Denzin et Lincoln (2000) citant Flick (1998), nous l'envisageons davantage comme une alternative à la validation :

Le recours à des méthodes multiples, ou la triangulation reflète une tentative de s'assurer de la compréhension en profondeur du phénomène étudié. La réalité objective ne peut jamais être atteinte. Nous n'avons accès au réel que par ses représentations. La triangulation, n'est pas une stratégie de validation, mais une alternative à celle-ci (Flick, 1998, p. 231) in (Denzin et Lincoln, 2000, p. 11).

Cette double triangulation consiste en une **triangulation des méthodes** d'une part, grâce à une **observation non-participante**. Celle-ci nous a permis de confronter les informations obtenues grâce aux entretiens et ce que nous avons observé. Dans le courant du mois de mars 2002, 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. Cette expérience s'est avérée riche à tout point de vue - une cinquantaine de pages de retranscription. Elle nous permet d'enrichir et/ou de réajuster notre analyse de l'activité des contrôleurs de gestion. La **triangulation des sources**, d'autre part, a été menée au moyen d'**entretiens avec des interlocuteurs des contrôleurs de gestion**⁵⁷ - principalement des chefs de produit-. Des sources secondaires, tels que les rapports annuels, ont également été collectées et ont permis de compléter l'analyse et la compréhension des situations de chacune des entreprises.

Méthode/source initiales	Triangulation des méthodes	Triangulation des données
Eléments organisationnels : Discours des contrôleurs	- Analyse de discours - Analyse de documents écrits	- Rapports annuels - Echanges informels avec d'autres membres de l'organisation
Activité des contrôleurs : Discours des contrôleurs	Observation non participante de 3 jours d'un contrôleur de gestion. Suivi de toutes ses activités, réunions, réflexions personnelles.	- Discours des « opérationnels »

Tableau 3-1. Synthèse des triangulations mises en oeuvre

Par ailleurs, grâce à un travail de relecture minutieux des entretiens, nous avons tenté d'identifier des enchaînements d'indices et de preuves. Afin de laisser le lecteur juger de la pertinence de l'analyse proposée, nous avons intégré, pour l'ensemble des éléments clés de notre réflexion, des extraits d'entretiens susceptibles de fiabiliser notre propos⁵⁸.

⁵⁷ Cette démarche avait déjà été utilisée par Chiapello (1990), dans son enquête sur l'image des contrôleurs de gestion.

⁵⁸ La fiabilité de l'instrument de mesure dans une recherche de type qualitatif s'estime grâce à la fiabilité intercodeur (Drucker-Godard *et al.*, 2003, p. 269). Il s'agit donc de demander à plusieurs codeurs d'analyser les données à partir d'un ensemble de catégories prédéterminées dans un protocole de codage, puis d'estimer la fiabilité intercodeur. Toutefois, cette analyse de la fiabilité de l'instrument de mesure n'a de sens que si le codage réalisé est le reflet de la construction théorique. Or, cela n'a pas été notre choix dans ce travail de thèse. Pour être sûr d'appréhender le sens, nous avons préféré analyser les *verbatim* dans leur contexte.

Enfin, la validation des résultats a partiellement été réalisée auprès des sources de données⁵⁹. Comme le soulignent Baumard *et al.* (2003) :

Le principe de validation des résultats par les sujets est préconisé à juste titre par de nombreux auteurs, selon une logique de recherche de la réfutation, toutefois, il n'en demeure pas moins que le chercheur doit tenir compte du caractère éventuellement « sensible » des éléments mis en évidence. [...] La sélection doit alors s'opérer en fonction des résultats et des sujets (Baumard et al., 2003, p. 255).

Ainsi, nous avons eu l'opportunité de présenter nos résultats de recherche auprès de contrôleurs de gestion de divers secteurs, lors d'interventions dans des programmes de formation. L'auditoire était composé de façon non exclusive, de contrôleurs de gestion appartenant à l'une ou l'autre des entreprises présentées. Nous avons toujours veillé à instaurer le dialogue avec ces contrôleurs de gestion afin qu'ils n'hésitent pas à intervenir pour réajuster nos propos s'ils les jugeaient inappropriés ou erronés. A la fin de chaque session, nous sommes allée prendre contact avec eux afin de valider nos analyses. Même dans le cas des contextes jugés comme les plus sensibles à nos yeux, ils ne se sont jamais inscrits en faux et ont régulièrement corroboré notre analyse.

1.2. RECUEIL ET ANALYSE DES DONNEES DE LA PHASE PRELIMINAIRE

1.2.1 *Le recueil des données de la phase préliminaire*

Le recueil des données a été réalisé en deux temps. Une première série d'entretiens ont eu lieu en juillet 1999 et une deuxième série d'entretiens se sont déroulés entre juin 2000 et juillet 2002. Ces entretiens s'inscrivent dans **une phase préliminaire**, dont l'objectif est d'accumuler un maximum de connaissances relatives à l'objet de recherche.

Une seconde phase, qualifiée d'approfondissement - entamée en octobre 2002 et achevée en juillet 2003-, a permis de collecter soixante-treize entretiens dans le cadre de douze études de cas.

Période	Nombre d'entretiens	Cadre	Objectif
Juin 1999-Juillet 2002	22	Exploration	Appréhender, dé-couvrir l'activité des contrôleurs de gestion
Octobre 2002-Juillet 2003	73	Etude de cas	Identifier une typologie de contrôleurs et de configurations explicatives

Tableau 3-2. Synthèse de la chronologie du recueil des données

Nous allons présenter les détails de chacune de ces étapes, en ce qui concerne les choix relatifs à la constitution de l'échantillon, les caractéristiques de cet échantillon, ainsi que les points essentiels du déroulé des entretiens.

a. Constitution de l'échantillon d'entreprises et de contrôleurs de gestion

Le niveau d'analyse retenu, dans la phase exploratoire, est l'activité des contrôleurs de gestion. L'activité des contrôleurs de gestion apparaît toutefois largement influencée par

⁵⁹ Nous avons présenté nos résultats de recherche auprès d'une soixantaine de contrôleurs de gestion au cours de formations du type MBA Contrôle de Gestion de l'Université Paris Dauphine et des « Stèges Contrôle de Gestion » –programmes courts de formation continue- à l'ESCP-EAP.

l'organisation dans laquelle ils évoluent. Dans cette première étape de la recherche, nous avons réalisé des entretiens dans des secteurs délibérément variés, afin de faire émerger des différences mais également des traits récurrents en comparant des situations radicalement différentes.

Deux critères ont été prédominants dans la sélection des « couples » contrôleurs-entreprise : l'existence de postes libellé « contrôleur de gestion » ainsi que la taille de l'entreprise.

Le critère de sélection du libellé du poste s'est imposé du fait de la nature même de notre recherche. Nous avons donc choisi de contacter des individus dont **le libellé du poste** était soit « contrôleur de gestion », soit « directeur du contrôle de gestion ». Nous avons étendu la sélection au « directeur financier », mais avant tout pour avoir accès aux équipes de contrôleurs.

La taille de l'entreprise s'est également imposée du fait même de notre sujet de recherche. L'existence de contrôleurs de gestion est subordonnée à la création de services fonctionnels développés⁶⁰. Ce qui ne signifie pas qu'il n'existe pas de contrôleurs de gestion dans des P.M.E.⁶¹. Nous avons toutefois opté pour des organisations volontairement grandes (chiffre d'affaires supérieur à 300 millions d'euros, plus de mille salariés), afin d'avoir éventuellement accès à plusieurs contrôleurs de gestion rattachés à des niveaux hiérarchiques différents. Ceci exclut donc, a priori, le facteur taille comme explication des divers rôles des contrôleurs de gestion dans les entreprises observées.

Les contacts ont été obtenus essentiellement par l'intermédiaire de l'annuaire des anciens élèves de l'ESCP-EAP. Nous avons en tête que « la création d'une relation de confiance avec les sources des données peut nécessiter un « parrainage » d'un acteur sur le terrain ».

Le parrain peut jouer un rôle de « passerelle » avec un univers non familier. Il peut également être un « guide » suggérant des orientations et surtout alertant le chercheur d'un possible faux-pas à l'égard des sujets. Il peut enfin être une sorte de « patron » qui investit le chercheur de la confiance des autres par son propre contrôle sur le processus de recherche (Baumard et al., 2003, p. 242).

Contactés par courrier électronique, les réponses étaient relativement rapides, qu'elles soient positives ou négatives. L'avantage reste l'extrême rapidité de la méthode, ainsi que son coût.

Nous n'avons réalisé qu'un entretien dans la majeure partie des organisations. Cependant, lorsque l'occasion s'est présentée, nous avons interviewé plusieurs contrôleurs de gestion au sein d'une même organisation. D'un point de vue méthodologique, le parrain a été une passerelle et un guide, dans la mesure où il a opéré une sélection préalable des individus que nous avons interrogé. D'un point de vue théorique, ces entretiens, lorsqu'ils étaient menés à

⁶⁰ Anthony (1988, p. 23), dans le cadre de ses travaux sur la fonction contrôle de gestion, exclut ainsi les petites organisations. « La fonction contrôle de gestion existe, au moins sous une forme rudimentaire, dans toute organisation ayant un manager et un subordonné. Néanmoins, la fonction contrôle de gestion dans les petites organisations est si différente de celle des grandes organisations que la plupart des généralisations qui s'appliquent à ces dernières ne peuvent leur être appliquées ».

⁶¹ Nobre (2001) et Bollecker (2003, p. 97-105) analysent la spécificité de l'activité du contrôleur de gestion de la P.M.E.

des niveaux hiérarchiques différents, nous ont permis d’appréhender les différences de perception des contrôleurs de gestion concernant leur activité et leur environnement.

Au total, vingt deux entretiens ont été menés. Parmi ces vingt-deux entretiens, quatre ont été réalisés dans le cadre du mémoire de DEA, portant sur le métier du contrôleur de gestion.

Secteur	Entreprise	Sous-industrie	de	Nombre d'entretiens	Poste	Type d'unité
Industries chimique et agro-alimentaire	Pharma	Fabrication médicaments		1	CG	Business Unit
	Conso	Fabrication de savons et détergents		1	DCG	Filiale
	Boissons	Boissons Alcoolisées		2	CG CG	Siège
Industries de l'information	Ex-Libris	Multimédias		1	CG	Business Unit
	Edisoft	Logiciels		1	DCG	Central
Industries extractives	Pétrole	Pétrole Brut et Gaz Naturel		5	DCG	Département
					DCG	Branche 1
					DCG	Branche 2
					CG	Zone
					CG	Zone
	Acier	Métaux ferreux		1	DCG	Central
Services aux entreprises	Charbon	Extraction et agglomération de la houille		1	DCG	Central
					CG	Filiale
					CG	Filiale
					CG	Central
Services aux particuliers	Security	Sécurité des biens et des personnes		1	DCG	Filiale
	Pub	Agences, Conseil en Publicité		2	CG	Filiale
					DCG	Filiale
Services aux particuliers	Distri	Distribution Générale Grande Surface		1	CG Projet	
	Banque	Divers (Banque)		1	CG	Business Unit
5 secteurs	13 entreprises			22 entretiens		

Tableau 3-3. Présentation des contrôleurs de gestion de l'étude préliminaire

Le tableau suivant présente les caractéristiques des différentes entreprises dans lesquelles ont été menés ces entretiens.

Entreprise	Nombre d'entretiens	Secteur	Sous-industrie	CA 2003 (en milliards €)	% CA à l'export	Effectif global du groupe	Publication	Cotation
Industries chimique et agro-alimentaire	Pharma	Chimie	Fabrication de médicaments	20,1 M\$	-	44 000	Trimestrielle	NY
	Conso	Chimie	Fabrication de savons et détergents	9,9 M\$	70	38 500	Trimestrielle	NY
Industries de l'information	Boissons	Agroalimentaire	Boissons Alcooolisées	3,5 M€	83	12 250	Semestrielle	Paris+Francfort +Londres
	Ex-Libris	Médias	Multimédias	7,9 M€	67	26 200	Annuelle	Paris+Francfort+Londres
Industries extractives	Edisoff ⁶²	Technologie de l'information	Logiciels	0,369 M€	82	1990	Annuelle	Paris
	Pétrole	Pétrole et Gaz Naturel	Pétrole Brut et Gaz Naturel	104,6 M€	80	110 800	Trimestrielle	Paris
Services aux entreprises	Acier	Métallurgie	Métaux ferreux	26 M€	82	98 000	Trimestrielle	Paris+Francfort+Brux+Lux+Madrid
	Charbon	Extraction de produits énergétiques	Extraction et agglomération de la houille	0,835 M€	N/A	7 140	Annuelle	N/A
Services aux entreprises	Airport ⁶³	Transports et communication	Gestion d'infrastructures de transport	1,4 M€	N/A	8 000	Annuelle	N/A
	Security	Services aux entreprises	Sécurité des biens et des personnes	4 M\$	50	48 600	Trimestrielle	NY
Services aux particuliers	Pub	Services aux entreprises	Agences, Conseil en Publicité	11 M€	60	20 400	Trimestrielle	NY
	Distri	Distribution	Distribution Générale Grande Surface	70,5M€	50	419 000	Semestrielle	Paris
	Banque	Finance	Divers (Banque)	20,1 M€	55	67 700	Trimestrielle	Zurich+Bruxelles +Francfort+Paris

Tableau 3-4. Présentation des entreprises de l'étude préliminaire

⁶² Chiffres 2001-2002

⁶³ Chiffres 2002

b. La conduite des entretiens

En cohérence avec les choix méthodologiques développés précédemment, nous avons opté pour des entretiens que nous pouvons qualifier de **centrés souples**. **Centrés**, car nous avons établi un guide de l'intervieweur, notamment à partir de l'analyse de la littérature, et nous avons une liste de sujets en tête. **Souples**, car la sensibilité de certains thèmes abordés, comme les relations, mais également la sensibilité de certains acteurs nous a conduit à adopter une attitude particulièrement empathique, et/ou de laisser une grande liberté d'expression à nos interlocuteurs.

Les entretiens ont à deux exceptions près (Edisoft et Ex-Libris) été menés sur le lieu de travail des interviewés. Afin de collecter sereinement un maximum de données possibles, les entretiens ont tous été enregistrés :

L'entretien exige sagacité et vivacité de la part du chercheur. Dans la pratique, si celui-ci est accaparé par la prise de note, il risque de ne pas disposer d'une attention suffisante pour tirer totalement partie des opportunités qui se dégagent de la dynamique de l'entretien. Il est donc fortement conseillé d'enregistrer l'entretien à l'aide d'un magnétophone malgré les réticences et la prudence dans les propos que la situation d'enregistrement peut faire naître chez le sujet interviewé. Autre avantage, les données discursives seront ainsi plus exhaustives et plus fiables. Elles permettront des analyses plus fines, notamment une analyse de contenu (Baumard et al., 2003, p. 236).

Comme le préconise Romelaer (2000), la phrase d'entame est exprimée dans le langage du répondant, « elle doit être simple, amener le répondant à un discours utile pour la recherche et ne doit pas être menaçante ».

Notre question de recherche ne se prête guère à des difficultés de compréhension du fait du langage utilisé. Néanmoins, amorcer l'entretien avec une question aussi brutale et aussi large que « Que faites-vous ? » risquait de heurter nos interlocuteurs. Aussi expliquions-nous la démarche de recherche, le dispositif mis en place et abordions notre entretien avec une description générale de l'activité de l'organisation.

c. Le guide de l'intervieweur

Quatre thèmes essentiels devaient être abordés au cours de l'entretien :

- L'activité de l'entreprise et son organisation globale
- La structure et le fonctionnement du service contrôle de gestion auquel est rattaché le contrôleur
- Une description de l'activité du contrôleur de gestion
- La nature des relations qu'il entretient avec les opérationnels

D'autres questions de relance ou d'approfondissement ont été également posées lors de l'entretien. L'objectif était de recueillir un maximum d'éléments factuels, tout en permettant d'avoir accès aux relations entretenues par les contrôleurs de gestion avec leurs interlocuteurs, mais également de faire émerger les schémas explicatifs construits par les contrôleurs de gestion pour donner sens à leur activité.

1.2.2 Analyse des données : dictionnaire des thèmes et liste des codes

A partir de la revue de la littérature, nous avons dressé un premier dictionnaire des thèmes. Trois thèmes majeurs sont ainsi apparus :

- Organisation

Le thème « organisation » regroupe l'ensemble des informations liées à l'entreprise du contrôleur de gestion rencontré. S'y retrouvent les informations relatives au marché dans lequel l'organisation évolue, la taille, des informations relatives à son histoire, les caractéristiques de sa stratégie ainsi que le niveau de pression actionnariale auquel elle est soumise. La collecte de ce type d'informations que nous pourrions trouver sur les rapports annuels répond à une préoccupation précise. Si nous cherchons à comprendre et identifier les comportements des contrôleurs de gestion et des managers opérationnels, il nous semble davantage pertinent de nous attarder sur **leurs perceptions de leur environnement**, plutôt que sur **la « réalité » de ce dernier**. L'objectif n'est pas tant de mesurer de façon objective telle ou telle variable contingente, mais plutôt de percevoir les schémas mentaux dans lesquels les acteurs évoluent, afin de pouvoir expliquer, au moins en partie, leurs comportements.

*Avant de décrire la nature des changements observés dans le contrôle de gestion et dans les rôles du contrôleur de gestion, nous devons brièvement présenter les facteurs externes qui ont pu favoriser de tels changements. Nous n'avons, en aucune façon, cherché à mesurer l'impact de chacun de ces facteurs. **Ce sont simplement des éléments qui ont été présentés à la fois par les opérationnels, comme par les contrôleurs, comme ayant eu un impact sur le contrôle de gestion** (Burns et Scapens, 2003).*

Dans le diagnostic formulé par les contrôleurs de gestion, beaucoup dépend de la façon dont **les contrôleurs de gestion comprennent l'organisation**, point de vue confirmé par Ahrens et Chapman (2000) :

*Les contrôleurs de gestion partagent un certain nombre de connaissances techniques qu'ils ont acquises, mais ces connaissances sont souvent très générales et **dépendent du contexte organisationnel**. [...] Au travers de l'utilisation continue de connaissances techniques tout au long de leurs carrières, les contrôleurs de gestion sont enclins à développer des interprétations de plus en plus spécifiques de leurs connaissances techniques en contrôle de gestion et comptabilité, à la lumière de leurs expériences passées. **Par conséquent, les contrôleurs de gestion peuvent potentiellement s'engager dans des activités très variées, ayant des significations organisationnelles très différentes** (Ahrens et Chapman, 2000, p. 477).*

- Fonction contrôle de gestion

Le thème « contrôle de gestion » recouvre l'ensemble des données relatives à la fonction contrôle de gestion au sein de l'organisation. Certaines de ces informations sont plutôt descriptives comme la structure alors que d'autres sous-thèmes sont davantage des facteurs présentés comme influençant la fonction contrôle de gestion comme, par exemple, l'existence ou non d'une rationalité financière, les spécificités de la culture d'entreprise et l'implication de la direction.

- Activité

L'activité est déclinée en trois dimensions, qui reprennent celles identifiées dans notre cadre conceptuel : les tâches, la relation et l'image.

En définitive, l'ensemble des informations collectées est codé comme suit :

Thèmes	Sous-catégories	Items
Organisation	Marché	
	Taille	
	Histoire	
	Technologie	
	Stratégie	
	Pression actionnariale	
Fonction contrôle de gestion	Rationalité financière	Culture financière Culture alternative
	Culture d'entreprise	
	Histoire	Difficultés Dates clés
	Structure	Objectifs de l'unité Répartition des tâches
	Implication	
	Activité	Tâches
Contrôle budgétaire		
Reporting		
Projets		
Systèmes d'information		
Semaine type		
Relations		Réunions
		Fréquence des contacts
		Contacts informels
		Qualité des relations avec les opérationnels
Image		Effets de la culture
		Image liée à la tâche
	Image liée à la relation	
	Image traditionnelle	
		Identité organisationnelle

Tableau 3-5. Dictionnaire des thèmes et des codes de l'étude exploratoire

Section 2 APPORTS DE L'ETUDE EXPLORATOIRE

L'objectif de cette section est d'améliorer le cadre théorique et la méthode retenue pour analyser l'activité des contrôleurs de gestion. Dans un premier temps, nous étudierons donc les discours des contrôleurs de gestion quant **aux trois dimensions de leur activité : les tâches, les relations et leur image**. Dans un deuxième temps, nous questionnerons la **typologie des postes de contrôleurs de gestion** en fonction de leur rattachement hiérarchique et du type d'unité à laquelle ils sont rattachés. Enfin, nous présenterons les apports de cette étude préliminaire quant aux **déterminants de l'activité des contrôleurs de gestion**.

2.1. TACHES, RELATIONS ET IMAGE DE SOI

En premier lieu, la diversité des expériences des contrôleurs de gestion rencontrés est particulièrement marquante. Derrière l'apparente similitude des tâches accomplies (2.1.1), les relations entretenues avec la hiérarchie et les opérationnels (2.1.2) conditionnent très largement la façon dont les tâches sont effectuées et donc en partie l'image de soi des contrôleurs de gestion (2.1.3).

2.1.1 *Une apparente similitude des tâches*

A l'instar de Mintzberg, nous avons interrogé les contrôleurs sur l'existence d'une journée type. Beaucoup nous ont répondu qu'il n'existait pas de journée type, mais des cycles – correspondants aux cycles de gestion avec reporting et processus budgétaire-. D'autres ont perçu cette question comme un miroir potentiel d'une monotonie qu'ils n'acceptaient pas ou qui leur était tout simplement étrangère. Enfin, certains ont accepté de répondre à la question. A titre d'exemple, nous pouvons mettre en regard la réponse d'un contrôleur de gestion dans une banque d'affaires et celle d'un contrôleur de gestion en agence de publicité :

C : Une journée type, je pense que c'est assez délicat de la décrire ?

Le matin, on faisait quand même tout un ensemble de contrôles, de premier niveau, qui sont vraiment des contrôles d'intégration. A partir de là, à partir du moment où vous avez contrôlé vous pouvez reporter. Vous envoyez vos reporting, vous faites les résultats de la veille, etc.

Et alors l'après-midi, c'est plus le « temps libre ». Alors là ça peut être très variable... [...] On peut soit travailler sur un certain projet spécifique, comme le développement d'un nouveau report, ou une meilleure reprise des clients du mois... Ou alors, on va travailler sur des projets informatiques par exemple pour améliorer les processus. [...] C'est un peu stratégique, c'est ça que j'appelle le temps libre. C'est intéressant et puis ça sort aussi d'un cadre structuré ou contraignant comme le reporting ou les contrôles du matin, en fin de mois.

Fabien, Contrôleur de gestion, Business unit, Banque

J'arrive vers 9h30. Avant 10 heures, oublie, il n'y a pas un chat. Je regarde mes mails, je fais la tournée des bureaux, je vais dire bonjour et en même temps, je vais aux news. La machine à café est aussi un endroit stratégique pour savoir quels sont les problèmes rencontrés. Sinon, j'ai un reporting à rendre ponctuellement et puis l'intendance générale,

*le contrôle des notes de frais...Je fais aussi du chiffre, notamment parce qu'on est en plein projet de restructuration. Mais l'essentiel est de s'informer. [...] **Enfinement, mon rôle est avant tout d'anticiper les problèmes et les zones de risque dans l'activité.** (Benoît, Contrôleur de gestion, Filiale, Pub)*

Les rythmes sont très différents, les activités également. Alors que le contrôleur de gestion (CG) Banque passe plus de 50% de son temps sur des activités de fiabilisation du système d'information, le CG de l'agence de publicité présente comme élément critique la nécessité d'être informé le plus rapidement possible de ce qu'il se passe au niveau des opérations. Néanmoins, l'un comme l'autre accordent une grande partie de leur temps à des activités récurrentes, mentionnées par la quasi-totalité des contrôleurs de gestion rencontrés : le reporting (a) et le processus budgétaire (b). D'autres tâches ont émergé au cours de nos entretiens. Certains contrôleurs de gestion ont ainsi des **zones de compétences étendues à la comptabilité par exemple, ou aux systèmes d'information (c)**. Des tâches relèvent également du **contrôle interne (d)** et de **projets spécifiques (e)**. Enfin, dans certains contextes, il apparaît que la variété des sujets sur lesquels les contrôleurs de gestion interviennent est un signe que les opérationnels n'ont pas encore compris ou accepté leur mission au sein de l'organisation (f).

a. Reporting

La plupart des entretiens ont mis en évidence un raccourcissement des délais des remontées d'information. Le reporting étant la matière première de la communication financière, sa finalité n'est plus uniquement de permettre aux dirigeants de suivre l'activité, mais également de donner à voir aux actionnaires une image de l'activité, ce qui est susceptible de modifier l'attitude des contrôleurs de gestion vis-à-vis de l'information qu'ils doivent délivrer.

*Au niveau des reportings, on a un flash de marge brute fin de mois+4. Le m+15, tu dois envoyer ton reporting mensuel. Il y a un changement récent, de plus en plus, on se dirige vers la diffusion **d'une publication trimestrielle de nos résultats**. On a aussi un flash "Clients gagnés/ Clients perdus", ce que l'on appelle "new business", qui est aussi communiqué sur le marché. C'est très important. Et enfin, on a un flash trésorerie. Voilà l'essentiel du reporting. (Benoît, contrôleur de gestion, Filiale, Pub)*

Deux visions contrastent sur l'implication des contrôleurs de gestion et leur rôle précis dans le reporting : celle des contrôleurs de gestion directement en charge du reporting et celle d'un directeur du contrôle de gestion responsable de l'équipe.

*Le contrôleur de gestion, c'est lui qui est en contact avec les différentes unités. [...] Au niveau Outre-Mer, par exemple, nous avons une cinquantaine de filiales. Le contrôleur de gestion est **chargé de récupérer l'information, d'abord, et ensuite, de voir l'analyse**. L'analyse est faite sur le terrain, mais aux différents niveaux de consolidation, on doit valider cette analyse, la synthétiser, parce qu'il y a une masse absolument énorme de données, et donc, [...] il contrôle pour voir que c'est pertinent, et il restitue. Il participe à ces réunions et **c'est lui qui présente**, en général, et le Directeur de centre de profit ou le directeur de branche, bien sûr, commente, répond aux questions... **Mais l'explication sur les données chiffrées, c'est le contrôleur de gestion qui les donne**. Donc, il y a tout un travail important, de collecte et d'analyse de chiffres. Et puis, il y a un travail d'explication, **il y a un travail de présentation**. Il y a un aspect qui dépasse un peu cet aspect-là, **qui est l'aspect communication**, que je mettrai aussi comme quelque chose d'important. On est là pour dire ce qu'il se passe, mais aussi pour mettre en valeur ce qui*

*marche. Ne serait-ce que pour **préparer ensuite le discours de la communication financière**. On apporte plutôt des éléments pour dire : « Oui, là, peut-être on a tel et tel problème, mais là, les choses se passent bien, voilà... ». Mettre en valeur ce qui a été fait, en somme. Donc, il nous faut des gens qui manient les chiffres, c'est sûr, car la matière première est très chiffrée, mais il nous faut aussi des gens qui savent exposer, communiquer, qui savent mettre en valeur les réussites de leur secteur. (M.D, Directeur du contrôle de gestion, Branche 1, Pétrole)*

Alors que le responsable présente la valeur ajoutée des contrôleurs de gestion comme essentielle, les contrôleurs eux-mêmes témoignent plutôt d'une intervention très limitée de leur part au niveau de l'analyse.

*C'est quand même de la récupération de données. **Récupération de données, moulinage et renvoi sur la direction. Et de l'analyse qui n'est pas demandée.**C'est sûr qu'on n'est pas tellement les mains dans le cambouis. On ne voit pas vraiment l'activité de près. Et ça, [normalement] c'est le contrôle de gestion. **En termes d'analyse, on te demande effectivement quatre lignes par mois sur le résultat de tes filiales mais bien souvent tes quatre lignes, elles sont zappées au moment de la présentation.** Tout le monde s'en fiche. (Alain, Contrôleur de gestion zone, Siège, Pétrole)*

b. Processus budgétaire

Tous nos interlocuteurs ont présenté le processus budgétaire comme étant un des piliers des rendez-vous de gestion qui rythment leur activité professionnelle.

*Pour ce qui est de mon boulot, **évidemment, il y a le budget**. On réalise quatre budgets par an. Un en septembre N-1, un en février, en mai, et en septembre [dans l'année N], ce dernier nous donnant une idée assez proche de ce que va être le résultat de l'année. [...] **Mon rôle est de gérer l'évaluation de la marge brute et les gens**. On intervient avec les directeurs commerciaux et les managers afin de savoir si les équipes sont suffisantes pour répondre aux demandes du client. (Benoît, Contrôleur de gestion, Filiale, Pub)*

*La base de départ, c'est le budget. On fait un budget annuel, on fait un plan à plus long terme, mais c'est vraiment le budget annuel qui est la référence et qui est suivi tous les mois. Donc, tous les mois, le troisième jour ouvré, nous devons disposer d'estimations de résultat. [...] C'est une estimation, parce qu'on n'a pas encore les résultats définitifs comptables. Et donc, par comparaison à une référence budgétaire, on est capable, ça demande encore quelques jours, d'analyser et de fournir des commentaires, pour expliquer où on en est, comment ça se passe par rapport au budget. Vers le 12-15 du mois, il y a une réunion au niveau de la direction générale de notre branche, où les patrons de centres de profit, accompagnés de leur contrôleur de gestion présentent leurs résultats au directeur général de la branche. Donc, ça dure à peu près une demi-journée, tous les mois, on examine le résultat, et on s'explique, savoir si c'est bon ou pas. **La même réunion a lieu au niveau du groupe, où chaque directeur de branche, donc le directeur Chimie, le directeur Raffinage-Distribution, le directeur Exploration-Production, présente au comité exécutif du groupe avec les explications nécessaires.** Donc, je dirais, une implication très grande du contrôleur de gestion dans le suivi des opérations, et tous les mois, une revue des résultats, et bien sûr, la procédure budgétaire, puisque le budget est la base pour se juger l'année suivante. **La procédure budgétaire est une procédure lourde, assez longue, puisque les premières réunions se tiennent en septembre et l'accord définitif doit se situer début décembre.** Donc, une procédure budgétaire qui part du terrain, c'est-à-dire que chaque unité, chaque filiale, chaque secteur prépare son budget, le présente à son premier niveau hiérarchique, qui le présente au niveau du dessus. (M.L., Directeur du Contrôle de gestion, Branche 2, Pétrole)*

Le budget, contrairement à ce que peuvent en dire les tenants de la gestion sans budgets, semble toujours représenter une large part de l'activité des contrôleurs de gestion.

c. Effets des nouveaux systèmes d'information

Certains contrôleurs de gestion se sont peu à peu spécialisés dans la mise en place d'outils, comme Z. qui a été recruté chez Airport suite à cette expérience précédente :

Donc, mon rôle a été de mettre en place tout un contrôle de gestion. C'est passé par la mise en place d'un outil d'information, un logiciel de comptabilité et de gestion. [...] C'est nous qui l'avons installé et nous avons fait la formation de tous les opérationnels. Parce que, on vous vend le logiciel, et puis après, c'est à vous de tout paramétrer. En tout, j'ai dû former 7 opérationnels plus le siège. Les difficultés ont été multiples. [...] C'est difficile de changer et de s'adapter. (Z., Contrôleur de gestion, Central, Airport)

De l'autre côté, les contrôleurs de gestion qui ne mettent pas en place ces nouveaux outils sont toutefois amenés à en être souvent les premiers utilisateurs. Les résistances mentionnées par Z. existent : ces nouveaux systèmes sont qualifiés d'**usines à gaz** qui nécessitent pour les contrôleurs de gestion d'adapter ou d'abandonner leurs anciens outils et de remettre en question leurs méthodes de travail. La mise en place de SAP, chez Airport, suscite la réticence des contrôleurs de gestion décentralisés vis-à-vis d'un outil supplémentaire, qui ne peut, selon eux, difficilement les aider à résoudre leurs problèmes. SAP devient alors un symptôme de l'incapacité du siège à comprendre les problématiques, à la fois des contrôleurs de gestion décentralisés, mais aussi des managers.

*Donc, ils ont mis un nouvel outil qui est S.A.P, qui est une super usine à gaz, donc, il y a un niveau de détail impressionnant là-dedans, donc, je pense qu'au niveau central du contrôle de gestion, ils doivent avoir une meilleure vue. Maintenant, nous, nous c'est moins sûr. Au niveau local, moi j'ai de la déperdition d'information, ce qui fait que je suis obligée de refaire comme dans le temps... **Parce que j'ai des statistiques sur plusieurs années, j'ai certains trucs sur 10 ans, donc, je suis en train d'essayer d'adapter l'ancien, le nouveau, ne prendre que des états SAP, ce n'est plus possible, parce qu'il faut quand même que je fasse mes comparaisons.***

*Ca a beaucoup changé dans l'approche, dans la logique, dans la méthode, tout a changé... **On essaie de faire beaucoup plus en beaucoup moins de temps, donc ce qu'on faisait de façon assez échelonnée, et de façon précise et relativement sérieuse, c'est fini, on ne peut plus le faire. Maintenant, on y va à la serpe. On a l'obligation d'aller vite.** Donc, ça, c'est un petit peu le point faible. (X., Contrôleuse de gestion, Zone, Airport)*

Les failles contenues dans l'information générée pendant les phases de transition (non comparabilité des données) sont particulièrement mal vécues car assimilées à des fautes professionnelles par les contrôleurs de gestion.

Une partie de littérature sur les effets de l'avènement des nouveaux systèmes d'information du type ERP⁶⁴ sur l'activité des contrôleurs de gestion anticipe une « libération » de ces derniers. Les opérationnels se chargeant d'alimenter un système global d'information, les fastidieuses tâches de collecte d'information ne seraient plus alors qu'un vieux souvenir. X. témoigne des nouvelles difficultés qui semblent se substituer à cette collecte : de nombreuses **tâches de fiabilisation** sont nécessaires, puisqu'une grande partie des informations

⁶⁴ Enterprise Resource Planning

disponibles dans l'outil est intégrée par des opérationnels, parfois peu qualifiés, qui perçoivent cette tâche comme une exigence administrative supplémentaire.

*On a tendance à faire du fin dans la notion, et l'agent d'atelier, il ne va pas faire du fin, et il va dire : “ **Bon, allez, paf, je te mets mes heures là-dessus.** ” Ca, on sait bien que ce n'est pas fiable à 100%. Il ne faut pas se leurrer. (X., Contrôleuse de gestion, Zone, Airport)*

Les difficultés rencontrées chez Edisoft tournent autour de l'obtention de chiffres fiables. [...] On a un problème de remontée d'information. Les opérationnels doivent toujours penser à créer eux-mêmes certaines lignes du business plan, parce que nous, on ne peut pas être au courant de tout ce qui se passe. Il arrive qu'un produit n'apparaisse pas. L'opérationnel doit alors insérer une ligne. Pour veiller à ce que cela soit fait, on a créé des postes de contrôleur au niveau filiale. (Arnaud, Directeur du contrôle de gestion, Central, Editeur de Logiciel)

d. Contrôle interne

S'assurer que les procédures sont respectées, en créer de nouvelles, sont autant de tâches qui incombent au contrôleur de gestion et à ses équipes.

*La troisième partie de mon activité concerne la facturation. J'ai une équipe de trois personnes qui sont en charge du suivi de la facturation. A ce niveau-là, le plus important pour moi est d'éviter les pertes techniques, c'est-à-dire de faire en sorte que tout ce qui est réalisé pour le client lui soit effectivement facturé. **Parallèlement, on a le vœu pieux, afin de limiter ces pertes techniques, qu'aucun frais ne soit engagé avant que les devis ne soient signés par les clients.** C'est souvent très difficile parce qu'évidemment, il faut voir comment cela se passe, tout est fait dans l'urgence et ces procédures ne sont pas toujours faciles à suivre. (Benoît, Contrôleur de gestion, Filiale, Pub)*

Le poids de ces tâches de contrôle interne apparaît d'autant plus important que le rythme de l'activité est soutenu : « il faut voir comment cela se passe tout est fait dans l'urgence ».

e. Projets spécifiques

Fabien, mais d'autres contrôleurs également, ont évoqué des projets sur lesquels ils travaillent en dehors de leurs tâches récurrentes - reporting et budget-. Ces projets, qu'ils mènent soit en collaboration avec des opérationnels, soit avec leur direction métier, sont perçus comme des projets de fond, dont ils sont en charge totalement, et qui leur permettent de se réaliser d'un point de vue professionnel. Le fait que Fabien qualifie ces activités à la fois de « temps libre » et de « stratégique » est d'ailleurs assez révélateur de la satisfaction qu'elles lui apportent.

*Le reste du temps, on peut soit travailler sur **un certain projet spécifique**, comme le développement d'un nouveau report, ou une meilleure reprise des clients du mois... Ou alors, on va travailler **sur des projets informatiques par exemple pour améliorer les processus**. Tout le temps, on identifie la même erreur, c'est parce qu'il y a un bug ou c'est parce qu'une fonctionnalité n'a pas été développée comme il fallait ou qu'elle manque et il faut voir un peu ce qu'on peut faire pour améliorer ça, **pour fluidifier la grosse mécanique**. Et puis il y a des analyses au coup par coup qui peuvent être demandées en fonction de l'actualité. Aujourd'hui, c'est vrai qu'on est intéressé par la problématique de prix de revient, on est assez pauvre là-dessus, en période budgétaire on va travailler beaucoup en amont, sur la préparation des budgets, on va faire des analyses sur notre part de marché... **C'est un peu stratégique, c'est ça que j'appelle le temps libre.** (Fabien, Contrôleur de gestion, Business unit, Banque)*

f. Des tâches au-delà de la polyvalence requise

Apparemment, W. d'Airport conçoit le rôle du contrôleur de gestion en ces termes : “s’occuper des chiffres, analyser des écarts, relancer les managers, étudier des options”. Toutefois, dans son discours, il regrette que “les contrôleurs ne se passionnent pas pour le contrôle”, et avoue “qu’ils sont sollicités pour d’autres choses”. Le nœud du problème apparaît : les responsables opérationnels n’éprouvent pas le besoin d’avoir l’avis et les informations des contrôleurs de gestion et préfèrent recourir à leurs services pour d’autres questions que celles liées au contrôle de gestion.

On a quand même du mal à faire fonctionner, à faire en sorte que les contrôleurs se passionnent pour le contrôle de gestion, et fassent réellement du contrôle de gestion, parce qu’ils sont sollicités pour d’autres choses, ils sont un peu “la bonne à tout faire”, ils font aussi un peu d’administratif. Or moi, j’aimerais bien, enfin je rêve d’avoir des contrôleurs de gestion qui soient complètement dédiés au contrôle de gestion. Qu’ils ne s’occupent que des chiffres, qu’ils analysent des écarts, relancent les managers, qu’ils étudient les options, ça c’est du contrôle de gestion, et ça, ça ne se fait pas encore bien.
(W., Directeur du contrôle de gestion, Central, Airport)

Outre la diversité des tâches dans lesquelles sont engagés les contrôleurs de gestion, l’étude exploratoire nous a révélé la difficulté d’appréhender ces tâches indépendamment de la façon dont les contrôleurs de gestion s’en emparent. Si la quasi-totalité des contrôleurs de gestion dédie une partie de leur temps au budget et au reporting, il apparaît que certains d’entre eux s’y investissent particulièrement, tant au niveau cognitif, dans l’élaboration et la présentation de leurs analyses, alors que d’autres sont invités à « remplir les cases vides » ou à rester un simple témoin de la circulation de l’information.

2.1.2 Des contrôleurs « tampons » entre les exigences du siège et les préoccupations locales

Loin de la représentation idéalisée des revues professionnelles concernant la relation entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels, les contrôleurs de gestion expriment la difficulté qu’ils ont à gérer l’ambiguïté liée au double rattachement hiérarchique et fonctionnel (a). Deux écueils apparaissent : une détérioration des relations pouvant aller jusqu’à la rupture avec l’opérationnel (b) ou à l’autre extrême la tentation de devenir son complice afin de s’assurer de sa coopération (c). Individuellement, les contrôleurs de gestion soumis à une ambiguïté qu’ils jugent trop difficile à gérer mettent en place des stratégies de protection en modifiant leurs représentations cognitives de leurs tâches ou de leurs relations (d).

a. L’ambiguïté de la relation hiérarchique

De façon tout à fait classique, Y. d’Airport et M.A de Security témoignent de l’ambiguïté de la position du contrôleur de gestion, à la fois relais de la direction fonctionnelle et de la direction générale et prestataire de service auprès des opérationnels.

Y. d’Airport met en évidence la difficulté que peut représenter le fait d’être perçu comme un envoyé du siège :

Hiérarchiquement, je suis rattaché directement au chef de département, à l'autorité, au grand manager du secteur. Après vous avez des managers par service. Et c'est là aussi parfois la difficulté, c'est parce qu'on travaille avec leurs équipes, et du coup, ils ont tendance à sentir que les ordres viennent surtout du haut [...]. Donc, il faut faire très attention à cette position un peu délicate. (Y., Contrôleur de gestion, Zone, Airport)

En tant que directeur du contrôle de gestion, M.A de Security montre que le rattachement hiérarchique ou fonctionnel ne change pas vraiment la donne en termes de loyauté. La question soulevée ici est plus large et correspond aux problématiques de tensions entre le local et le global, les stratégies émergentes et planifiées.

Moi, je le vis tous les jours avec les contrôleurs de gestion qui sont isolés du siège, qui sont dans une problématique régionale particulière, qui sont au quotidien avec leur directeur régional, qui, inconsciemment, oublie le lien hiérarchique avec le contrôle de gestion central et qui sont dans une logique de défense de leurs coûts en se disant : « On m'a facturé ci, on m'a facturé ça, ce n'est pas normal ». Ils oublient qu'ils font partie d'un groupe, qu'il y a des règles de facturation entre business et que le directeur du contrôle de gestion central, le contrôle de gestion et le DAF doivent être les garants de règles du jeu qui sont les mêmes pour tout le monde. Et, en fait, ce qui est humain et ce qui est logique, ils basculent. Et c'est ça, l'ambiguïté du double rattachement. C'est de ménager des intérêts locaux avec des intérêts nationaux.

Moi, je leur demande d'être suffisamment intègres et financiers dans l'âme pour avoir un apport en termes d'amélioration de la rentabilité et de la productivité sur les opérations tout en étant les garants des principes du groupe, des principes financiers, des principes d'intégrité etc. [...] Et c'est le juste équilibre entre les deux dans le management au quotidien qu'il faut maintenir pour que le contrôleur de gestion ait cette double compétence, qu'il sache améliorer les choses sans dégrader la qualité du respect des procédures, du reporting, etc. (M. A, Directeur du contrôle de gestion, Filiale Security)

Ci-dessous, le cas de Benoît illustre parfaitement l'analyse de Mintzberg sur le pouvoir de la fonction de support logistique dans le cadre d'une adhésion. Benoît détient une influence à un double titre : il est « en-dehors des querelles intestines » qui font rage entre les différents opérationnels et il a « accès à une information privilégiée » que les opérationnels, sur la sellette, doivent tenter de lui soutirer.

Un pan de mon activité relève des ressources humaines. Mon bureau est souvent le théâtre de véritables psychodrames. Les gens viennent se défouler chez moi. Ce n'est pas rare qu'ils s'effondrent en larmes me demandant ce qu'il faut qu'ils fassent de leur vie, s'il faut qu'ils démissionnent, qu'ils changent de boulot. [...] De vraies psychanalyses ont lieu dans mon bureau ! Je vois plusieurs raisons à cela. Je suis en dehors des querelles intestines, du coup, j'ai un point de vue particulier, et on sait que j'ai accès à une information privilégiée, surtout en ces périodes de restructuration. (Benoît, Contrôleur de gestion, Filiale, Agence de publicité)

b. De la réticence spontanée aux conflits ouverts

Même dans des environnements a priori particulièrement favorables, où les individus sont intéressés sur leurs résultats, avec une population de type « commerciaux », certains opérationnels n'éprouvent pas le besoin d'un suivi régulier de leurs résultats.

C'est-à-dire que je crois que tout le monde veut savoir où on en est, globalement, [...] parce que si ça ne marche pas on sait que maintenant on n'a pas de bonus, on peut se faire virer. C'est l'environnement dans le privé qui est comme ça. [...] Alors après vous avez quand même différents niveaux de détail, les gens ne sont pas forcément tous

*demandeurs du même niveau d'information. Vous allez **avoir des gens qui ne vont pas regarder** en fait, ils vont juste discuter une fois par semestre, ça leur suffit. Il y a des gens qui sont plus stressés, **qui vont regarder tous les jours où ils en sont.** (Fabien, Contrôleur de gestion, Business unit, Banque)*

Dans le secteur de la grande consommation, pourtant souvent perçu comme un terrain favorable au partenariat entre contrôleurs de gestion et opérationnels, le « rapprochement » doit venir du contrôleur de gestion, d'une part pour s'assurer de la pertinence de son analyse par rapport à l'évolution de l'activité et d'autre part, pour ne pas pâtir d'une image négative auprès des opérationnels.

***Si je ne rentre pas en contact avec l'opérationnel, je ne peux pas comprendre et proposer.** Derrière tout cela, je pense que c'est important **de se développer des antennes, auprès des opérationnels, pour capter les moments où il est nécessaire d'intervenir.** Et là, il n'y a rien de formalisé. **Mais, si vous n'êtes pas quotidiennement, pas forcément quotidiennement, mais en tout cas très régulièrement en contact avec les opérationnels, vous perdez très rapidement ça.** Et là, vous basculez très vite dans le côté directif, partial, qui donne des ordres, qui sanctionne, mais qui n'est pas proactif par rapport au business, qui va être plus ou moins bien perçu. (Steve, Directeur du contrôle de gestion, Filiale, Conso)*

Dès lors, la relation entretenue avec les opérationnels - essentiellement des chefs de produit et des commerciaux - peut rapidement se dégrader. La méfiance vis-à-vis du contrôleur de gestion et des financiers en général ne disparaît jamais totalement des représentations des opérationnels, même chez certains responsables pourtant « hauts placés ».

*D'ailleurs, dans la situation actuelle, lorsque le nouveau responsable de la BU a été nommé, la première semaine, ça a été l'enfer. Ca a été l'enfer. Parce qu'il ne nous disait rien, et dès qu'on ouvrait la bouche, on disait des âneries, quoi. **Et donc, il a fallu que je fasse intervenir ma hiérarchie en disant : « Ce n'est pas possible. Ce n'est plus possible. » Il y avait déjà confiance « zéro ».** Implication dans aucune réunion. Jamais invité, aucune information. Quand on devait publier des chiffres, il n'était jamais d'accord, parce qu'il n'avait pas été consulté. Par principe. Deux fois, il a tapé sur la table en hurlant : **« Il y en a marre de la Finance ».** Alors que c'était quelqu'un que je connaissais depuis longtemps, mais avec lequel je n'avais jamais travaillé. [Avant,] j'avais des relations cordiales, au quotidien, quand on avait l'occasion de se croiser. C'était un marketeur, un peu combinard. Là, ça va mieux, mais il aime bien garder son petit jardin secret, embrouiller un peu les cartes, pour avoir de la marge de manœuvre. Très cordial : « Je te parle franchement, on se dit tout ». **Enfin, on se dit tout, mais je ne te dis pas toujours la même chose.** (Vincent, Contrôleur de gestion Business Unit, Pharma)*

Les questions de confiance réciproque, de résistance voire de conflit apparaissent ainsi entre le contrôleur de gestion et les opérationnels avec lesquels ils sont supposés travailler, et ce, malgré un système développé de bonus, des méthodes américaines de management et une structure organisationnelle apparemment en adéquation avec cette logique de partenariat.

c. L'enjeu du partenariat avec les opérationnels : l'accès à l'information

Une première faille apparaît si des opérationnels dissimulent ou omettent de révéler des informations au contrôleur de gestion. Steve présente la polycompétence des intervenants comme le seul garant contre ces dérives. Les opérationnels doivent être sensibilisés à la

logique financière et les financiers doivent absolument comprendre les tenants et les aboutissants des marchés dans lesquels ils évoluent.

Par relation, j'ai entendu dire qu'une entité commerciale avait caché au financier un revenu très important, ce qui n'a été découvert qu'une fois le contrat signé. Les commerciaux n'avaient pas souhaité le dire aux financiers. C'est inacceptable. Ce fonctionnement séparé n'est pas possible, aujourd'hui. On a besoin de réagir extrêmement vite. On sort d'un marché en un an. [...] Donc, ça demande d'avoir des commerciaux très bien formés à la logique financière, des gens du marketing également, et des financiers qui savent ce qu'est un accord commercial, qui savent comment avoir l'information, qui savent ce qu'est le merchandising, qui savent comment se fait un référencement, qui savent ce que sont des panels, une étude de marché. (Steve, Directeur du contrôle de gestion, Filiale, Conso)

L'exercice du contrôle en partie délégué aux contrôleurs de gestion va également dépendre de la qualité des informations qu'ils ont à leur disposition. Les problématiques de systèmes d'information et de contrôle interne réapparaissent dans le contexte présenté par Flore. Les contrôleurs n'ont à leur disposition que les chiffres fournis par le marketing, pour anticiper l'évolution de l'activité. Dès lors, les chefs de produit, tous intéressés sur leurs résultats, n'hésitent pas à jouer sur cette information et à s'assurer un niveau de slack conséquent.

Le marketing, ici, ce sont des gens qui sont pas mal orientés chiffre. Ce sont les chefs de produits qui gèrent leurs projections, leurs marges, etc. [Le chiffre des ventes] nous arrive deux mois après la mise en vente en compte. Donc, tu passes ton temps à estimer des trucs que tu n'as pas encore dans ta compte. Donc, c'est le marketing qui met à jour, on travaille à partir d'études économiques, des courbes, des courbes qui sont estimées à partir de ce qu'il s'est passé sur d'autres collections. Donc, suivant les ventes qui t'arrivent au fur et à mesure, tu vas appliquer telle ou telle dégressivité. Donc, ça, c'est le marketing qui fait tout cela. Donc, nous, notre base d'information actuellement, parce que cela risque de changer, ce sont les données marketing. C'est eux qui renseignent toutes les études économiques, du prix de revient, ils déterminent leurs marges, voilà. Ils remplissent la logistique... Le problème c'est que tout le monde met ses sécus partout...

C : Qu'est-ce que vous appelez les sécus ?

Les sécus, c'est le marketing, il va déterminer une marge à la collection. [...] En fait chacun se couvre par rapport au chiffre final qu'il annonce. Parce qu'au départ, ils présentent au directeur financier. : « On va lancer telle collection, et ça devrait faire une marge de tant ». Mais pour cela, ils se couvrent sur plein de trucs. Tu as l'objectif de base, et après ça évolue. Mais chaque service fait la même chose. (Flore, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Média)

Certains contrôleurs de gestion reconnaissent que la tentation de se mettre « totalement » au service des opérationnels existe. Le revers de ce choix est l'émergence de risques de gouvernance. Oubliant, omettant les règles et les procédures groupe, le contrôleur de gestion, cherchant à faire passer l'image d'un véritable partenaire auprès de l'opérationnel, ne remplit alors plus son rôle de garant du respect des procédures.

On demande [aux contrôleurs de gestion] de faire de l'optimisation et de la production et de l'opérationnel et de l'amélioration de résultat, donc ils vont aller creuser sur des trucs en modifiant parfois... Et, en fait, leur contrainte, c'est d'obtenir des gains de productivité et de profitabilité tout en respectant et en garantissant des règles de groupe qui ne sont pas forcément favorables à telle ou telle région selon certains cas. Et là on s'aperçoit que l'atteinte de la performance individuelle et l'atteinte de la performance de groupe sont en permanence en tension... Surtout en France où on a un esprit bien

indépendantiste, on va dire. Contrairement à ce qu'on peut croire, c'est omniprésent pour un contrôleur de gestion. Parce qu'il doit en permanence arranger la sauce de son directeur régional tout en ayant une double compétence: garant des procédures du groupe, qui ne sont pas forcément favorables à son DR. (M. A, Directeur du contrôle de gestion, Filiale, Security)

d. Les stratégies individuelles de protection des contrôleurs de gestion

Les entretiens que nous avons menés chez Airport soulignent les stratégies individuelles que les contrôleurs de gestion mettent en place afin de faire face à ces tensions de rôles, légitimant le comportement des opérationnels à certains moments, puis la politique de la direction générale à d'autres instants. Ces tensions sont d'autant plus importantes que les contrôleurs de gestion sont perçus comme les vecteurs du changement, comme l'a souligné David (1999) dans la recherche qu'il a menée sur les rôles des contrôleurs de gestion à la SNCF.

Les contrôleurs de gestion X et Y d'Airport soulignent ainsi les difficultés rencontrées par les responsables opérationnels dans l'exercice de leur activité. Ils se voient confrontés régulièrement à des problèmes de management des hommes, qui les incitent à mettre de côté l'aspect financier des problèmes.

*Donc moi, je pilote un peu le projet, j'essaye de faire avancer les gens. [...] Mais, après, concrètement sur le terrain, je ne peux rien faire. Je peux juste tirer les manettes et leur dire : « Vous en êtes où ? Je veux des résultats »...Etc., **mais c'est difficile à gérer quand on a un chef opérationnel qui a 90 personnes à gérer, lui dire qu'il faut qu'il aille se replonger dans les archives [et qu'il] vous répond : « Oui, j'ai un syndicat et un préavis de grève sur le dos... »** Il faut savoir aussi ne pas être trop directif, malgré les objectifs. (X., Contrôleuse de gestion, Zone, Airport)*

*Il y a un impact aussi important, c'est que quelquefois, les décisions qu'on voudrait leur soumettre vont avoir éventuellement un impact social. Bien souvent, **le manager ne veut pas, mais surtout, ne peut pas prendre le risque, parce qu'il considère que l'impact social que sa décision pourrait avoir coûtera beaucoup plus cher, soit en termes de qualitatif, soit de grèves pour l'économie qu'on lui propose.** (Y., Contrôleur de gestion, Zone, Airport)*

De plus, les opérationnels se voient assignés des objectifs auxquels ils ne croient pas, au cours d'un processus budgétaire résolument top-down.

*Dans les entreprises, on vous met des objectifs impossibles, sachant que de toute façon, vous n'arriverez pas à les faire. [...] Si on vous fixe un objectif auquel vous ne croyez pas, ça ne marche pas. En fait, ils disent : “ **Il y a du dialogue, il y a du dialogue...** ”. **Ce n'est pas vrai. On vous impose. C'est très cadré.** Peut-être que pour eux, en haut, c'est un objectif qui tient la route, mais quand vous savez comment cela fonctionne en bas, vous savez d'office que l'objectif...**c'est pas réaliste, c'est pas réaliste, donc pourquoi se battre pour un truc qui n'est pas réaliste.** (X., Contrôleuse de gestion, Zone, Airport)*

En outre, les contrôleurs de gestion soulignent que la culture financière n'est guère compatible avec la logique des opérationnels, hommes d'action à forte culture technique.

*Dans mon secteur, [...] nous avons des gens qui sont des acteurs opérationnels, qui doivent prendre des décisions **immédiatement, et éventuellement, engager les dépenses assez rapidement.** Ils n'ont pas le réflexe de réfléchir en amont : "Combien ça coûte, comment pourrait-on faire pour que ce soit moins cher, etc ?...". Ils sont plus structurés, dans la façon de manager leur équipe, ils ont davantage un souci d'exploitation et de service rendu qu'une préoccupation pour l'aspect coût. Tout d'abord, **parce qu'ils sont***

beaucoup trop sollicités, trop pris par leurs préoccupations journalières, et quand, je dis journalières, on pourrait dire "horaires", donc, un peu déconnectés. (Y., Contrôleur de gestion, Zone, Airport)

Puis, au cours du même entretien, les contrôleurs de gestion fustigent les opérationnels qui « cherchent des prétextes » pour ne pas assumer leurs responsabilités du point de vue financier.

*Il y en a des sérieux, il y en a des pas sérieux. Il y en a qui s'en moquent, il y en a d'autres qui font très attention. Moi, j'en ai un qui fait sa mauvaise tête, il a dit qu'il ne répondrait à rien. Il ne répond à rien. Alors, à moi, quand même, il répond, **parce qu'il m'aime bien !** Mais, moralité, c'est moi qui fais les réponses à la direction. **Ils sont à claquer !** Mais, tant qu'il n'y a pas un chef pour taper du point sur la table... Voilà... Il y a vraiment un problème de mentalité. C'est la mentalité qui joue énormément. Parce qu'un outil comme SAP, il peut très bien ne rien donner et faire un flop. Ce n'est pas un outil qui va... (X., Contrôleuse de gestion, Zone, Airport)*

X. ne peut faire face au dilemme qui lui est posé par l'organisation d'Airport. Elle perçoit qu'il lui est demandé d'exercer plus de contrôle sur son responsable hiérarchique, ce qui évidemment semble très difficile. Il lui faut demander à son interlocuteur fonctionnel, en l'occurrence, son responsable hiérarchique, de baisser ses coûts. Sachant que cela ne fait pas partie des objectifs de celui-ci, X. se retrouve culpabilisée. Dès le début de l'entretien, l'assimilation, l'appropriation des objectifs apparaît. Ici, c'est le contrôleur de gestion qui se sent responsable, et plus que responsable, coupable. X tentera tout au long de l'entretien de justifier son incapacité à agir, rejetant cette « faute » sur tout ce qui est extérieur à son département.

La littérature présente le contrôleur de gestion en interaction avec plusieurs interlocuteurs, et en particulier le manager. Le contrôleur de gestion doit en effet fournir « une aide à la décision », le manager étant le seul responsable des décisions prises. Cette situation, dans la littérature professionnelle, semble être acquise, « naturelle ». Pourtant, elle apparaît comme l'élément critique de notre étude préliminaire. Les contrôleurs de gestion confirment les difficultés associées à leur double rattachement. Ils témoignent de situations parfois conflictuelles avec les responsables locaux, mais également avec leur ligne fonctionnelle, et aucun ne semble se targuer d'avoir pu bénéficier spontanément d'une image de « business partner » telle qu'elle est décrite dans les revues professionnelles. L'établissement de relations solides avec les managers est toutefois reconnu comme crucial, notamment pour la fiabilité de l'information. Les entretiens menés ont enfin fait apparaître la véritable douleur que cette situation suscite chez certains contrôleurs de gestion et des stratégies individuelles qu'ils mettent en œuvre afin de résoudre la profonde dissonance cognitive dans laquelle ils se trouvent.

2.1.3 Une image de soi complexe

L'image de soi au travail résulte d'un mélange complexe, en particulier pour les contrôleurs de gestion. A une image traditionnelle, constituée d'images stéréotypées sur la fonction,

viennent s'ajouter une image relationnelle, une image liée à la tâche, et une image organisationnelle.

a. L'image traditionnelle

Ce qui peut être qualifié d'image traditionnelle est véhiculé par l'imaginaire commun. Il apparaît que les contrôleurs de gestion interrogés utilisent très peu l'image de « compteur de haricots », si fréquemment mentionnée dans le contexte aglo-saxon. En revanche, à titre d'exemple, quelle que soit l'entreprise et le niveau hiérarchique du contrôleur de gestion, les capacités d'analyse et de synthèse sont systématiquement mentionnées par nos interlocuteurs comme des qualités clés du contrôleur de gestion.

*Qu'il ait un très bon esprit d'analyse et de synthèse, rapide. Et qu'il soit pas mal à l'écoute des gens. Avoir l'esprit conciliateur, consensuel. Et qu'il abandonne les volontés de perfection qu'il a forcément au départ. **Apprendre à vivre avec de l'incertitude.** Apprendre à vivre avec des procédures qui bougent, ce n'est pas grave, vous êtes capable d'évoluer, notamment, dans votre mode de pensée. Et vivre avec l'incertitude. D'ailleurs, moi aussi, je suis très dans le flou, parce que les procédures changent tous les jours, donc ça il faut le gérer, mais après, il faut le faire passer aux opérationnels et aux comptables, qui n'ont pas forcément de recul par rapport à leur boulot. Donc, le contrôleur de gestion, il faut qu'il ait le recul pour les autres et qu'il essaye de faire passer les messages. Il faut qu'il communique beaucoup, quoi. (X, Contrôleuse de gestion, Zone, Airport)*

De même, le fait d'avoir une position privilégiée au sein de l'organisation, être le point de convergence de nombreux flux d'informations, est souvent mis en exergue.

*Parce qu'il faut sortir des informations pour le contrôle de gestion, pour le DG, pour le directeur d'usine...Et chacun de ces acteurs réclame une information différente. En fait, le contrôleur de gestion est **le point central d'un ensemble de flux**. Pour moi, c'est un aspect essentiel. Donc, évidemment, cela demande des qualités d'analyse et de synthèse très importantes. (Z., Contrôleur de gestion, Central, Airport)*

Enfin les qualités relationnelles apparaissent également essentielles : capacité d'adaptation, de communication, diplomatie.

*Et, là, on met le doigt, à mon avis, sur un des aspects essentiels du métier de contrôleur de gestion. Il doit avoir, absolument, **une capacité d'adaptation supérieure à la moyenne**. Il doit pouvoir s'adapter à la fois à des outils de production très différents d'une entreprise à l'autre, à la culture, à des publics très larges, de l'agent de maîtrise au DG, à des publics formés ou pas, ayant ou pas une connaissance approfondie de leur métier... (Z., Contrôleur de gestion, Central, Airport)*

*Il faut être si possible très **diplomate**, à l'écoute, mais, surtout donner beaucoup d'informations. Quand je dis « information », c'est soit par support, soit information je dirais, verbale. **Communication**. (Y., Contrôleur de gestion, Zone, Airport)*

*Le plus intéressant, c'est un rôle de **communication**. C'est vraiment cela qui est le plus sympa. Parce que faire des chiffres pour des chiffres, ce n'est pas trop mon truc. C'est essayer de faire passer le message, que bon, il faut qu'ils fassent attention à leurs coûts, il faut qu'ils réduisent au maximum, qu'ils soient rentables, qu'ils ne perdent pas de clients, etc. etc.. (X., Contrôleuse de gestion, Zone, Airport)*

b. L'image liée à la tâche

La responsabilité des contrôleurs de gestion vis-à-vis de la qualité de l'information façonne largement l'image liée à la tâche. « Garant de l'information », « responsable des systèmes » sont des images fréquemment employées.

Parce que le rôle du contrôle de gestion, c'est de donner le système d'information. Si ce système d'information n'est pas bon, ou si la procédure est mal adaptée, on va vite à la catastrophe, parce qu'on nous dit, de toute façon, ça ne change rien, parce qu'on ne peut rien avoir de plus que ce qu'on avait avant. Donc, il faut faire très très attention, et essayer de manier et de mener, avec diplomatie... Sinon, on est vite décrédibilisé, et ça c'est mortel. (Z., Contrôleur de gestion, Central, Airport)

Ce n'est pas tout de critiquer quelque chose, c'est aussi derrière de donner la solution, d'apporter une force de proposition. Et si possible par un système d'information assez simple. Si c'est pour mettre une grosse mécanique en place, c'est vrai que ça n'a pas d'intérêt. Donc, ça ce sont des éléments essentiels dans cette maison. Montrer qu'on sert à quelque chose, quoi. Sinon, on sera toujours très très mal ressenti par la fonction même. (Y., Contrôleur de gestion, Zone, Airport)

Et il y a un historique qui fait que tous les chiffres qui sortent de la société doivent passer par le contrôleur de gestion. C'est un peu le juge de paix en termes de qualité de l'information. Donc, ça donne un peu plus d'importance. (Alix, Contrôleur de gestion, Central, Boissons alcoolisées)

Le contrôleur de gestion est également celui qui autorise les dépenses.

C'est vrai que, quand tu dis contrôleur de gestion, les gens, ils disent : "C'est chiant, c'est le mec qui suit les sous, qui tient les cordons de la bourse." Et moi, je pense que c'est plus un mec qui peut optimiser. (Alix, Contrôleur de gestion, Central, Boissons alcoolisées)

Le contrôleur de gestion, dans le cas d'entreprises cherchant à imposer une logique financière, peut être perçu et se percevoir comme un vecteur du changement.

Quand une société veut changer, je vais vous dire, elle met en place un contrôle de gestion. C'est systématique. Pour moi, l'unique but du contrôleur de gestion doit être d'augmenter la productivité. Il faut qu'il maîtrise les outils informatiques, ça c'est obligatoire. Son objectif doit être de diffuser l'ensemble des informations et amener de la rigueur. (Z., Contrôleur de gestion, Central, Airport)

c. L'image relationnelle

L'image relationnelle peut être interprétée à partir de la relation qu'entretiennent les contrôleurs de gestion avec leurs interlocuteurs et en particulier les opérationnels.

L'idée de devoir apporter de la valeur ajoutée est ainsi récurrente, notamment comme moyen de se forger « une légitimité auprès de ses interlocuteurs ». Les points positifs relèvent du domaine de la confiance : être crédible.

Là où on n'est pas tellement crédible et où on peut perdre de la pertinence dans notre démarche, c'est de dire : « Il faut mobiliser les managers à la sensibilisation de leurs coûts, à ceci, à cela », mais si derrière on leur dit : « L'outil est tellement rigide qu'on ne peut pas vous donner les manettes... ». (X., Contrôleuse de gestion, Zone, Airport)

Les dimensions négatives relèvent du pouvoir de sanction dont disposent les contrôleurs de gestion : « inspecteur du fisc », « inspecteur des travaux finis », « flic » sont autant de métaphores fréquemment rencontrées. Bien souvent également, les contrôleurs de gestion

mentionnent des fonctions proches comme étant dépréciatives de leur image : « le comptable », « l'auditeur ».

Nous, au contrôle de gestion, on passe un peu pour les garde-fous vis-à-vis du marketing. Quand on leur dit : "Non, ça vous, ne pouvez pas le faire, c'est trop"...Tu passes un peu pour le mec qui bloque la créativité. Quand tu leur dis : "Voilà, là on devait faire des économies, donc on va te couper tant de budget", t'es pas le mec sympa. (Alix, Contrôleur de gestion, Central, Boissons alcoolisées)

Une autre image peut apparaître, à condition de pouvoir inscrire le partenariat dans des périodes de croissance ou de « naissance » de produits par exemple, ou lorsque l'intervention du contrôleur relève du « coup de main », ou de l'implication « désintéressée » :

C'est vraiment en fonction des sujets que tu abordes. Quand tu travailles avec eux sur le développement d'une marque, sur un positionnement prix, là tu travailles en collaboration, donc ça se passe bien. Sinon, quand tu travailles sur l'outil informatique avec eux, ils voient que tu t'impliques pour eux, donc ils se disent: "Il travaille pour nous", donc ça ne pose pas de problème. (Alix, Contrôleur de gestion, Central, Boissons alcoolisées)

Dans de nombreuses situations, les contrôleurs de gestion passent très rapidement d'une image à l'autre :

C : Et comment envisagez-vous la construction de la confiance avec un opérationnel?

C'est à double tranchant, parce qu'on fait des études, qui sont vraiment des études de rentabilité, où le principe est : "On va gagner de l'argent ensemble" et du contrôle budgétaire : "On vous a donné tant, il ne faut pas que vous dépassiez ce budget." Et là, tu as deux casquettes qui sont complètement différentes. Dans une, tu travailles main dans la main, et dans l'autre, tu peux avoir l'air de quelqu'un qui vient pour contrôler, un inspecteur de travaux finis, tu es "l'inspecteur du fisc", tu es l'auditeur, quoi. Ce n'est pas évident. (Samuel, Contrôleur de gestion, Central, Boissons alcoolisées)

d. L'image organisationnelle

Comme l'ensemble des membres de l'organisation, les contrôleurs de gestion peuvent adhérer ou non, aux valeurs de l'organisation dans laquelle ils évoluent. Cette image organisationnelle est susceptible d'influencer leur perception de leur activité.

A: Ici, c'est une culture Amstel à fond. Amstel... ici personne ne boira une 1664. [...] Quand tu dis Amstel 1664, tu vois une bière. [...] Quand tu dis que tu bosses chez Amstel, tout le monde te dit : "Ah, oui Amstel-1664". Donc, pour eux, c'est le groupe. Et quand tu travailles chez Amstel, ils ont l'impression que tu es à l'apéritif toute la journée. "Vous prenez l'apéritif, le midi? Et le soir, il y a aussi l'apéro?". Et non, on travaille, on n'est pas des picolos non plus!". Donc, c'est marrant, il y a une image attachée à l'organisation. (Alix, Contrôleur de gestion, Central, Boissons alcoolisées)

L'image traditionnelle s'articule essentiellement autour des discours sur le « bon » contrôleur de gestion. Elle est prescriptive. Concernant l'image liée à la tâche, les contrôleurs de gestion évoquent leur responsabilité vis-à-vis de l'information ainsi que leur image de « chasseur de coûts ». Dans leurs relations avec les managers, leur crainte majeure est de pâtir d'une image de « flic », d'agent du fisc et leur ambition est d'atteindre celle de « partenaire » ou de « copilote ».

L'ensemble de ces témoignages nous permet de compléter la liste des dimensions et des items composant l'activité des contrôleurs de gestion.

Activité des contrôleurs de gestion

Tâches	Zones de compétences : comptabilité, systèmes d'information... Mesure de la performance Reporting « externe » destiné au siège Reporting « interne » destiné à l'entité de rattachement Processus budgétaire Planification stratégique Contrôle interne, procédures Analyses spécifiques, projets transversaux Divers
Relations	Relations hiérarchiques : Qualité des relations et fréquence Relations avec les opérationnels : Qualité des relations et fréquence 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 : stéréotypes et représentation du « bon contrôleur de gestion »

Tableau 3-6. Dimensions et items de l'activité du contrôleur de gestion

2.2. LES CATEGORIES DE CONTROLEURS

La catégorisation des contrôleurs de gestion proposée par Bouquin (2001, p. 208) fait apparaître de nombreux types de contrôleurs de gestion, en fonction notamment de leur niveau d'intervention : central, division, filiale, business unit, ou département.

Nous constatons une double scission, en ce qui concerne les tâches, les réseaux relationnels mais également l'image de soi de la population des contrôleurs de gestion. D'une part, une différence claire apparaît entre les contrôleurs de gestion « opérationnels » et les contrôleurs de gestion « centraux » (2.2.1) et d'autre part entre directeurs du contrôle de gestion et les contrôleurs de gestion (2.2.2).

2.2.1 *Les contrôleurs de gestion « opérationnels » et les contrôleurs de gestion « centraux »*

Rappelons, en premier lieu le type de contrôleurs de gestion interviewés dans cette phase exploratoire : six contrôleurs de gestion opérationnels et cinq contrôleurs de gestion centraux composent donc cet échantillon. Un contrôleur de gestion travaille en projet.

Entreprise	Sous-industrie	Poste	Type d'unité	Situation spatiale de l'entité
Pétrole	Pétrole Brut et Gaz Naturel	CG central	Branche 1	Siège
		CG central	Branche 1	Siège
Pub	Agences, Conseil en Publicité	CG opérationnel	Filiale	Filiale
Airport	Gestion d'infrastructures de transport	CG opérationnel	Zone 1	Zone 1
		CG opérationnel	Zone 2	Zone 2
		CG central	Central	Siège
Pharma	Fabrication de médicaments	CG opérationnel	Business Unit	Filiale
Boissons	Boissons Alcoolisées	CG central	Branche	Siège
		CG central	Branche	Siège
Ex-Libris	Multimédias	CG opérationnel	Business Unit	Filiale
Distri	Distribution Générale Grande Surface	CG Projet		Siège
Banque	Divers (Banque)	CG opérationnel	Business Unit	Filiale

Tableau 3-7. Les profils des contrôleurs de gestion de l'étude exploratoire

a. Les contrôleurs de gestion centraux

L'activité des contrôleurs de gestion centraux est particulièrement orientée vers la remontée d'information, soit dans le cadre du reporting, soit dans le cadre du processus budgétaire.

Notre but, au sein d'OB⁶⁵, c'est de synthétiser l'ensemble des informations. Ici, tout est hiérarchisé et très fixé. Nous sommes l'interface avec l'ensemble des autres directions. Evidemment, on passe toujours par les directeurs et les services centraux des départements. Car chaque département possède un service de contrôle de gestion chargé d'agrèger les données. Nous, après, nous faisons la synthèse des résultats de la direction de l'équipement, de l'exploitation, la direction commerciale et des autres directions. (Z., Contrôleur de gestion, Central, Airport)

En février, très vite tu as une révision budgétaire, on a travaillé sur le plan à 3 ans, après tu as une clôture au 30 juin. Ensuite, en septembre tu as un réestimé pour la fin de l'année, pour l'atterrissage, ensuite en novembre, tu as une pré-clôture pour qu'en décembre, tu ne sois pas à la ramasse, et en décembre, tu clôtures et tu recommences ton budget. Donc, le cycle est assez rapide. A peine as-tu terminé une vague que tu commences à travailler sur la suivante. (Alix, Contrôleur de gestion, Central, Boissons alcoolisées)

L'activité des contrôleurs de gestion zone chez Pétrole semble essentiellement rythmée, comme pour la plupart des contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés, par le reporting et le processus budgétaire. Mais il semble que leur activité soit presque exclusivement dédiée à ce reporting.

*J'ai tendance à dire que, honnêtement et franchement, le travail est **rythmé par des reportings formels et par des creux informels**. En gros, tous les débuts de mois, on travaille sur les résultats du mois précédent. Ensuite, selon les mois, on peut avoir une semaine un peu creuse. En fin de mois, on reçoit les définitifs. Une fois par an, on a les*

⁶⁵ Objectifs et budgets

budgets. Une fois par an, on a les résultats. Une fois tous les trois mois, on a les reportings spécifiques aux investissements ou aux BFR. Et donc on navigue là-dedans avec nos contacts dans chaque filiale. (Alain, Contrôleur de gestion zone, Siège, Pétrole)

La mise en place de systèmes d'information, le paramétrage mais surtout la formation des contrôleurs de gestion décentralisés à l'utilisation des outils sont également présentés comme des tâches récurrentes du contrôleur de gestion en central.

SAP fonctionne depuis le 1er janvier. Un gros travail a été de paramétrer et de transférer les informations du budget dans le nouveau système afin de pouvoir faire des analyses... Ont été formés les contrôleurs de gestion et les contrôleurs de comptabilité. Evidemment, comme toutes les formations informatiques, ce sont en général des formations intensives. Ils ont eu 3 jours de présentation de SAP, et une demie journée de rappel. (Z., Contrôleur de gestion, Central, Airport)

Le reste du temps est dédié à des études spécifiques de rentabilité, d'évaluation financière d'acquisition ou de cessions d'activités, de problématiques de contrôle interne, ou de fiabilisation de systèmes d'information.

Donc, ça c'était au niveau de l'emploi du temps. Et puis, après dans la journée, ça fluctue énormément. C'est beaucoup de réactivité.

C: Vous êtes beaucoup interrompu?

Oui. Une fois par semaine, on va dire, tu as une petite ordonnance qui vient de la responsable, qui est allée voir le DAF et qui te dit : « Il faut faire telle étude, telle étude, telle étude », sans te donner de délais. C'est à toi de t'organiser. Finalement, ils rappellent un jour en disant : "Tu peux me filer l'étude que je t'ai demandée?"... Toi tu dis : "Là, je n'avais pas prévu aujourd'hui"... mais finalement, tu replanifies tout pour pouvoir travailler dessus. Donc, c'est pas mal de flexibilité et de réactivité. Parce que le marketing veut un truc, c'est pour une présentation pour demain absolument. Tu peux te dire en arrivant un matin : "Je vais faire ça", et puis ça ne marche pas comme tu voulais. (Alix, Contrôleur de gestion, Central, Boissons alcoolisées)

En ce qui concerne la dimension relationnelle, les contrôleurs de gestion centraux représentent un centre de collecte et une source d'informations pour un grand nombre d'interlocuteurs. Ils ont dès lors à gérer les flux de demandes, comme pour Alix, et à organiser des méthodes de collecte sans donner l'impression de court-circuiter les voies traditionnelles, comme en témoigne Z. chez Airport.

C: Comment gérez-vous le fait que le marketing vienne vous demander un chiffre ?

Ca dépend comment c'est demandé. Au début, c'est vrai que tu ne connais pas les gens, tu dis "Ok, je vais te le faire". Donc, tu t'enquiquines parce que tu modifies tout ton emploi du temps, et tu te pénalises toi-même. Tu envoies le truc puis tu te rends compte que le truc n'est sorti qu'une semaine après. Donc, tu es un peu dégoûté. Quand tu connais un peu les gens, tu peux leur dire : « Désolé, là je ne peux pas. Ca n'est pas comme à la Sécu, mais, bon tu prends ton ticket, parce qu'il y a des gens qui sont prioritaires, et tu attends ». Et puis, ça dépend aussi de l'interlocuteur qui te demande les éléments. Ca dépend aussi de la position de la personne dans la hiérarchie. Quand c'est le Président, quand c'est un directeur marketing qui me demande un truc, je le fais tout de suite. Quand c'est un stagiaire, je lui fais comprendre que j'ai noté sa demande et que je le ferai une prochaine fois. Tu joues aussi un jeu de pouvoir sur la hiérarchie de la personne qui te demande les éléments. C'est de bonne guerre. C'est un peu partout pareil, je pense. (Alix, Contrôleur de gestion, Central, Boissons alcoolisées)

La plus grande difficulté, en fait c'est l'information. Identifier les flux d'informations, savoir où ils sont... Sans pour autant « marcher sur les plates bandes des opérationnels ». C'est là que se pose la difficulté du temps. Car cela prend énormément de temps vu les rattachements hiérarchiques. Un opérationnel ne vous répond jamais du tac au tac [...]. Alors évidemment, les outils permettent de passer outre ces dédales hiérarchiques. Mais il faut rester prudent et ne pas heurter les sensibilités des responsables. (Z., Contrôleur de gestion, Central, Airport)

La relation avec les auditeurs, lors des missions de commissariat aux comptes comme lors de missions spécifiques, incombe souvent aux contrôleurs de gestion centraux. Le champ d'intervention des contrôleurs de gestion centraux se voit donc élargi à des questions comptables, fiscales et juridiques.

On a fait un inventaire particulier parce qu'il y a eu la cession d'une marque, j'ai pris en charge la coordination de l'inventaire, j'ai pu y participer, assister les auditeurs, mais après c'est en termes de restitution que ça va te prendre beaucoup de temps. La relation avec les auditeurs de la partie acheteuse... Donc, ça peut prendre pas mal de temps aussi, en termes d'organisation et de discussion. [...] Dans le même type, il y a eu la reprise des stocks d'un groupe. On a racheté les actifs Gramsi, et donc, on a récupéré des stocks. Et il fallait faire le point sur toutes les factures qu'on avait comptabilisées ici, les factures qui étaient comptabilisées là-bas. C'est quand même pas mal compta. Je fais du contrôle de gestion, contrôle budgétaire, ou après, études de rentabilité, mais qui restent assez financières. Et sinon, des choses qui sont vraiment intimement liées à la compta, à la fisca ou au juridique. (Samuel, Contrôleur de gestion, Central, Boissons alcoolisées)

Je peux avoir à faire une petite étude sur une implication comptable. « Comment traite-t-on ça pour faire en sorte que...? ». « Est-ce qu'il y a moyen de passer cela en exceptionnel, par exemple? »... Tout en restant dans la légalité, bien sûr. « Quelle est notre marge de manoeuvre, en termes d'optimisation fiscale ou en termes d'optimisation comptable? ». Ca, ça me plaît. (Samuel, Contrôleur de gestion, Central, Boissons alcoolisées)

b. Les contrôleurs de gestion opérationnels

Le reporting et le processus budgétaire ne concernent pas que les contrôleurs de gestion centraux, mais pour les contrôleurs opérationnels, il s'agit de ce qu'ils appellent « le minimum syndical ». Ces tâches doivent être remplies, mais une grande partie du temps des contrôleurs de gestion opérationnels est dédié à une activité non reconnue comme une tâche à part entière : collecter de façon informelle de l'information sur l'activité des opérationnels.

On est un petit peu éloignés d'eux. Mais, il suffit de monter à l'étage où ils sont, et c'est ce qu'il faut faire aussi, car dans le métier, il faut aussi provoquer l'échange. Il faut aller les voir pour leur dire bonjour. Tout simplement, c'est ça. C'est fondamental de développer des relations "amicales", cordiales avec les équipes opérationnelles, parce que d'une part, ça nous permet de nous valoriser, en apportant quelque chose, et d'autre part, ça permet aussi d'obtenir des informations plus aisément, en installant un climat de confiance, ce qui pour moi est fondamental dans notre métier. En fait, ça peut être des relations informelles basées sur : "Voilà, ce matin, j'ai une réunion à l'étage de la BI, avec quelqu'un, je passe mon heure de réunion avec la personne avec qui j'avais rendez-vous, et après je fais le tour des bureaux pour dire : "Bonjour". Et en échange, on prend des nouvelles sur tel projet... Beaucoup d'échanges informels, au-delà des réunions de travail qui peuvent être organisées, ou des sollicitations ponctuelles qu'on peut avoir par téléphone ou autre. C'est important pour que l'information circule. (Vincent, Contrôleur de gestion, Business Unit, Pharma)

Ceci nécessite de créer un « climat de confiance », qui commence dès la machine à café. La présence à un maximum de réunions fait également partie de cette stratégie d'immersion. D'autant plus que le rapport contrôleur de gestion/opérationnel est relativement faible. Les équipes tournent, suivant les secteurs, parfois assez rapidement, et le contrôleur de gestion doit se faire connaître par les nouveaux opérationnels.

*Donc, moi, je suis arrivée, on m'a dit : « **Il faut que tu sois proche de tes opérationnels. Surtout, tu vas à la réunion marketing** »...Parce qu'en fait, je suis conviée, tu as une réunion marketing tous les quinze jours, je crois. [...] Donc, moi, là je suis là, juste pour assister, voir un peu, m'informer. Parce que c'est tellement dynamique...Tu as les anciennes collections qui ont été lancées cette année. Plus les projets, pour l'année 2003 [...] En plus, **le marketing a embauché pas mal de gens**, donc, c'est une équipe qui commence à être assez importante. Tu as un directeur du développement, une directrice marketing, trois chefs de produit, et des stagiaires. Ca, ça n'est que pour la France. Et « **Je** » **fais le contrôle de gestion** ! (Flore, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Média)*

La distinction entre contrôleur de gestion central et opérationnel peut paraître limpide. Néanmoins, dans certains secteurs et dans certains types d'organisation, les différences s'estompent. En effet, comme le souligne Ana, directrice du contrôle de gestion d'une filiale, dans la publicité, les équipes sont globalement réduites et particulièrement impliquées dans l'activité.

*On a une fonction financière qui en réalité est une fonction beaucoup plus large que dans d'autres entreprises. Elle est plus large du fait du contexte dans lequel elle est exercée. C'est tout. Elle n'est pas plus technique. Elle est plus opérationnelle, plus proche du business. C'est la différence essentielle. Parce que même si on fait du contrôle de gestion en cabinet d'audit, ou en cabinet de service, ça ne serait pas du tout comme ici. **Vous n'avez pas de contact avec les clients et ça devient du contrôle de gestion en chambre.** Du coup, ça devient très pauvre, parce que vous n'avez pas le côté métier proximité pour l'enrichir. Ou alors, vous devenez contrôleur de gestion industriel et vous êtes le maître du stock. (Ana, Directeur du contrôle de gestion, Filiale, Pub)*

De même, le témoignage d'Alix montre, que bien qu'il soit contrôleur de gestion central, il interagit avec des opérationnels.

*De plus, quand la société veut faire des économies, les premiers sur lesquels on tape, ce sont les marketing. Parce que les commerciaux, quand ils sont là, tu ne peux pas les virer. Tu ne peux pas leur dire : "Les mecs, on veut faire des économies, on ne vous paie plus". Donc, ça ce sont les charges que tu as. **En revanche, les campagnes média, si tu veux faire une économie, tu l'arrêtes.** (Alix, Contrôleur de gestion, Central, Boissons alcoolisées)*

Nos observations nous amènent à proposer une première représentation de l'activité contrôleurs de gestion sous forme d'un continuum entre deux extrêmes, allant de contrôleurs de gestion centraux, au siège, totalement isolés de l'activité opérationnelle comme ceux de *Pétrole*, aux contrôleurs de gestion opérationnels, décentralisés, et totalement immergés dans l'activité comme l'est Flore, chez *Ex-Libris*.

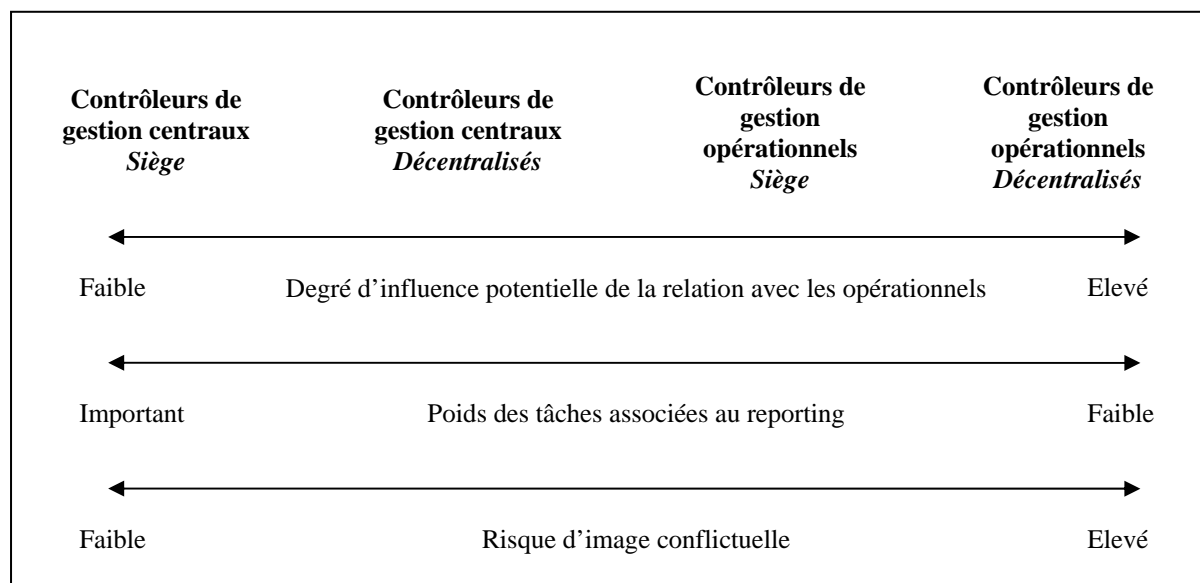


Figure 3-2. Caractéristiques de l'activité des contrôleurs de gestion centraux et de celle des contrôleurs de gestion opérationnels

Ces caractéristiques différentes de l'activité nous amènent à proposer **une typologie des postes de contrôleur de gestion**, élargissant celle proposée par Hopper (1980). La distance du siège et le poids du rattachement à la filière contrôle de gestion apparaissent comme deux axes explicatifs majeurs. Cette étude exploratoire permet de réfuter ainsi l'idée selon laquelle les contrôleurs de gestion, au sein d'entités, s'engageraient tous dans le même type d'activité. Ainsi, les contrôleurs de gestion opérationnels d'une division ou d'une business unit locale éloignée du siège s'engagent dans la même nature d'activité. En revanche, au sein d'une même branche, apparaissent des contrôleurs de gestion que nous avons appelé « centraux », dont les missions sont assez proches de celle d'un contrôleur de gestion rattaché au siège, et des contrôleurs de gestion travaillant auprès d'opérationnels, dont l'activité sera assez proche d'un contrôleur de gestion opérationnel en business unit.

Le poids du rattachement à la filière contrôle de gestion ne correspond pas à un choix de rattachement hiérarchique ou fonctionnel des contrôleurs de gestion à la direction du contrôle de gestion, mais davantage aux indices qui, dans l'activité des contrôleurs de gestion, nous donnent à voir leur perception individuelle de ce rattachement. Le deuxième axe correspond à un élément observable directement, qui d'après l'analyse de nos entretiens, joue un rôle fondamental : la distance spatiale et perçue du siège.

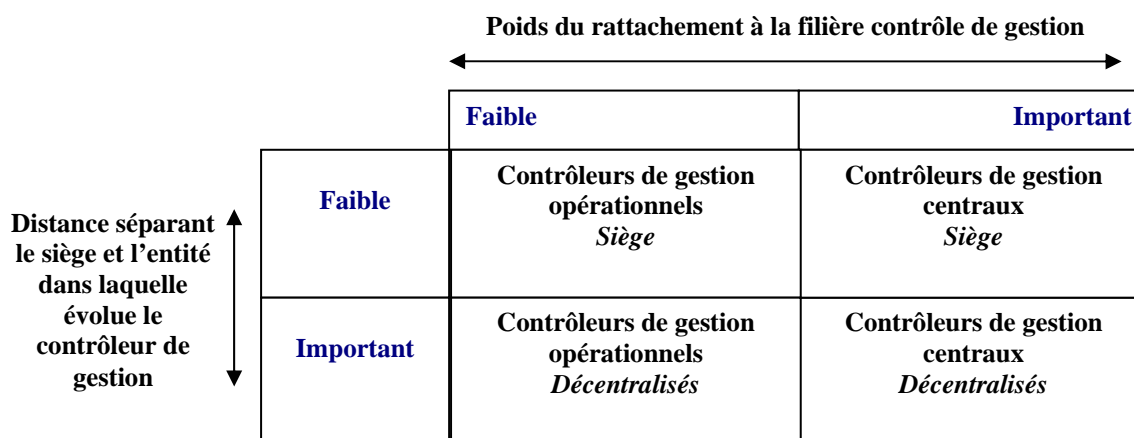


Figure 3-3. Typologie des postes de contrôleur de gestion

Les typologies 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 divisions sont ainsi distingués des contrôleurs de gestion de branche, et de fonction, et forment ainsi, a priori, des regroupements cohérents et homogènes. Notre analyse des entretiens fait émerger **quatre types de contrôleurs de gestion** : le contrôleur de gestion central situé au siège, le contrôleur de gestion central décentralisé, le contrôleur de gestion opérationnel opérant au siège et enfin le contrôleur de gestion opérationnel décentralisé. La distance du siège et le poids du rattachement à la « filière » contrôle de gestion apparaissent comme les axes explicatifs majeurs. Ces deux axes permettent d'affiner ce que Hopper (1980) appelle le degré de décentralisation. Nous réfutons ainsi l'idée selon laquelle les contrôleurs de gestion, au sein d'entités, s'engageraient tous dans le même type d'activité.

2.2.2 Directeurs du contrôle de gestion : des directeurs avant tout

Dix directeurs du contrôle de gestion, de différents niveaux, ont été rencontrés dans le cadre de cette étude exploratoire.

Entreprise	Sous-industrie	Poste	Type d'unité	Nombre de pers. dans le service
Conso	Fabrication de savons et détergents	DCG	Filiale	12
Edisoft	Logiciels	DCG	Central	4
Pétrole	Pétrole Brut et Gaz Naturel	DCG	Branche 1	48
		DCG	Branche 2	
		DCG	Département	
Charbon	Extraction de lignite	DCG	Central	6
Acier	Métaux ferreux	DCG	Central	21
Security	Sécurité des biens et des personnes	DCG	Filiale	10
Pub	Agences, Conseil en Publicité	DCG	Filiale	1
Airport	Gestion d'infrastructures de transport	DCG	Central	14

Tableau 3-8. Les profils des directeurs du contrôle de gestion de l'étude exploratoire

Deux constats peuvent être dressés quant aux directeurs du contrôle de gestion. Tout d'abord, ils font preuve d'une **relative uniformité dans leur façon d'appréhender leur fonction**. Par ailleurs, la **dimension managériale de leur position apparaît indéniable** : ce sont des managers d'équipes, qui pensent et organisent la filière contrôle de gestion et qui définissent la mise en place et l'utilisation d'outils d'information.

La relative uniformité des tâches, des relations et de l'image des directeurs du contrôle de gestion doit toutefois être nuancée, notamment en fonction du type d'unité et du secteur d'activité. Au-delà de leur appartenance au comité de direction - autre trait saillant de leur activité et de leur rôle - ils peuvent également endosser un rôle d'expert en comptabilité ou en fiscalité à même de prêter ses services auprès de différentes entités d'un groupe.

a. Des managers avant tout : des hommes, une organisation, une mission et une vision

La plupart des directeurs du contrôle de gestion que nous avons rencontrés ont présenté spontanément leur activité en faisant référence aux équipes qu'ils ont à gérer.

*Pour couvrir ce réseau d'agences, il y a cinq contrôleurs de gestion qui sont basés en région, qui gèrent, en fait, les six régions. [...] Ils sont managés - **puisque'ils sont cinq - par mon adjoint sur le main core, qui est responsable du contrôle de gestion main core, qui, lui, les coache et les manage directement. Ils sont rattachés fonctionnellement à leur directeur régional et hiérarchiquement au contrôle de gestion. Donc, au total, [j'ai] cinq, six, sept, huit, neuf... Et j'ai oublié un contrôleur de gestion. Enfin, il en manque une, surtout. C'est le contrôleur de gestion central. (M. A, Directeur du contrôle de gestion, Security)***

*Donc, moi, je suis directeur du contrôle de gestion, mais je ne m'occupe que de ce qui est marketing, et ventes à 90%, je n'ai que ce qui relève de mon périmètre de distribution. Dans la partie pôle distribution, on a **12 contrôleurs de gestion, et dans la partie controlling, 7. (Steve, Directeur du contrôle de gestion, Filiale, Conso)***

Le contrôle de gestion dans le secteur, ce sont 250 personnes, d'un peu toutes les origines. (M. Bruno, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Acier)

Dans certains cas, cette dimension managériale n'est pas l'exclusivité des directeurs du contrôle de gestion. X., qui a pour titre « contrôleur de gestion » a également des équipes à gérer. Son cas s'est présenté comme un cas particulier, d'autant plus que ses collaborateurs sont des comptables.

*C'est 80% du temps. Quand vous êtes opérationnel, vous n'êtes pas tout seul. **Donc, moi, j'ai trois chefs comptables, j'ai deux comptables, une personne avec moi pour les investissements, plus une assistante à mi-temps, parce que j'en avais tellement, que j'ai été obligée de prendre une assistante. Donc, c'est vraiment organiser, faire travailler les gens, produire la méthode de travail, donner les éléments, et puis après, récolter. (X., Contrôleuse de gestion, Zone, Airport)***

Quelle que soit la taille des équipes, les directeurs du contrôle de gestion présentent comme une de leurs missions de concevoir l'organisation de la fonction contrôle de gestion, en particulier l'animation du réseau de contrôleurs de gestion décentralisés.

*Ici, **comment est-on organisés? Ici, j'ai trois groupes de contrôleurs. Un groupe s'occupe des U.O., un groupe s'occupe de toute la partie industrielle et commerciale, et un groupe qui s'occupe de tout ce qui est reporting. Quand je dis un groupe, entendons-nous, les***

équipes de contrôle de gestion, quand c'est au-delà de trois, c'est déjà en surnombre. (M. Bruno, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Acier)

Mes équipes comptables sont au rez-de-chaussée et mes contrôleurs sont un peu partout. Le mode de fonctionnement depuis quelques années est le suivant : un contrôleur par filiale, et pas deux. Et en-dessous, il dimensionne le nombre de personnes dont il a besoin en fonction de la taille, et au besoin, si l'agence est très petite, il peut s'occuper de deux agences ou des sujets transversaux, parce qu'il y a toujours des sujets transversaux, d'intérêt général ou commun, et c'est une occasion de faire travailler les contrôleurs ensemble. (Ana, Directeur du contrôle de gestion, Filiale, Pub)

W. a mis en place un contrôle de gestion décentralisé classique. Il souligne deux aspects essentiels dans sa présentation : son attrait pour les systèmes d'information et la place centrale du service “ Objectifs et Budget ”.

*On a mis en place une organisation au sein de la direction financière et parallèlement, il y a une organisation qui s'est mise en place dans les différentes directions fonctionnelles. On a opté clairement déjà pour un contrôle de gestion décentralisé : le contrôle de gestion central au sein de la direction financière et le contrôle de gestion dans les différentes directions. Le service **Objectifs et Budget** se compose de cinq personnes : ses missions sont d'abord de préparer le budget, bien sûr, ou plutôt de coordonner la préparation du budget, c'est classique, tous les services de contrôle de gestion centraux coordonnent la préparation du budget. On organise les procédures, on organise les réunions de validation du budget. [...] Mon souci, c'est que les personnes qui s'occupent “ d'Objectifs et Budget ” qui font en fait la partie essentielle du contrôle de gestion, soient déchargées de tous les aspects systèmes. Ils sont impliqués mais ce ne doit pas être leur préoccupation immédiate. (W., Directeur du contrôle de gestion, Central, Airport)*

W. définit également le rôle du réseau de contrôleurs de gestion décentralisés, les tâches dont ils ont la responsabilité et le lien qui les rattache au contrôle de gestion central

Le rôle des contrôleurs de gestion locaux est important. Ce sont eux qui doivent contrôler les écarts par rapport au budget, s'assurer que tous les mois, les dépenses sont correctes par rapport à ce qui a été budgété, vérifier qu'on n'a pas oublié des dépenses ou des recettes, passer les charges à payer, enfin, passer tout ce qu'il faut pour que les comptes centraux soient corrects. [...] Cela fait environ 25 personnes décentralisées. Ce qu'on a créé est “un réseau du contrôle de gestion”, dont je suis le responsable, qui regroupe les contrôleurs de gestion centraux, plus les contrôleurs de gestion locaux. (W., Directeur du contrôle de gestion, Central, Airport)

M. Bruno et M.V présentent ce qu'ils conçoivent comme leur mission. Trois objectifs semblent se dégager : assurer la fiabilité de l'information générée et la pertinence des analyses réalisées, animer le réseau de contrôleurs de gestion grâce à des réunions régulières et enfin participer aux réunions et aux présentations avec les comités de direction.

*L'activité du patron, elle est un peu différente de l'activité des autres. **Mon premier objectif, c'est d'avoir une vision claire de ce que l'on a en cours.** Il y a ce que j'appellerais “un fonds de commerce”. Le **fonds de commerce**, actuellement, **c'est la sortie des résultats.** On va avoir un forecast qui va sortir fin juillet, on va avoir les résultats de juin dans un petit mois. Ca, c'est pour notre production “habituelle”, je dirais. Et ensuite, faire les **différentes analyses** qu'on peut nous demander sur les validations, sur le précédent forecast, on n'est pas encore allés au bout, pour des raisons d'organisation, etc... Donc, il y a encore des **tas de problèmes dans les chiffres**, [...] on a encore tout un travail de validation qu'on est obligés de faire. Et puis on essaye de cadrer le forecast BFR. Donc, ça c'est la partie fonds de commerce quotidien qu'il faut bien faire. **Deuxièmement, il y a un certain nombre de réunions.** (M. Bruno, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Acier)*

Donc, mon rôle c'est de valider les produits finis que l'on sort, d'organiser les processus, processus budgétaire, notamment, de faire des présentations, d'aller avec le chef de service, on présente tous les mois à la direction, donc j'interviens à divers niveaux. Et ça, ça représente, probablement 40 à 50% de mon temps. (M.V, Directeur du contrôle de gestion, Branche 2, Pétrole)

La mise en place de nouveaux systèmes d'information occupe une bonne place parmi les préoccupations des directeurs du contrôle de gestion, notamment, car ces systèmes incarnent une « vision » de l'organisation et sont les « traces » les plus manifestes que les directeurs du contrôle de gestion peuvent laisser de leur passage.

J'ai cinq personnes, ici, qui sont sur un projet que l'on appelle TBO, "Thalys Back Office", et qui est en fait la mise en place de SAP, dans un certain nombre de grandes U.O. (M. Bruno, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Acier)

Le deuxième service est « Méthodes et Systèmes », c'est une volonté très marquée pour moi de piloter la mise en place du système d'information de gestion. Le service se compose de quatre personnes en ce moment, dans la mesure où on a beaucoup de projets. Et j'ai créé récemment un troisième service, qui lui, s'appelle « Exploitation du système », sous-entendu de gestion, dont la vocation est d'être celui qui fait vivre le système d'information de gestion. (W., Directeur du contrôle de gestion, Central, Airport)

Les nouveaux outils de gestion sont bien perçus, par les directeurs du contrôle de gestion comme des « étendards » du changement. Toutefois, les directeurs du contrôle de gestion ont à l'esprit que le succès de leur mise en place est conditionné. Il est à la fois nécessaire de s'assurer que ces nouveaux outils sont effectivement utilisés mais également qu'ils produisent les changements de comportement effectivement attendus. En l'occurrence, chez Airport, ces effets portent sur la responsabilisation des managers (par les contrats de gestion signés entre les directions et le D.G) et le changement de culture des opérationnels (de technique vers financière). Ainsi, si W. évoque très peu les tableaux de bord qu'il met en place, il insiste beaucoup sur le dispositif organisationnel qu'il souhaite leur voir associé : les dialogues de gestion.

J'ai très rapidement lancé un système de tableaux de bord mensuels, par direction. Ces tableaux de bord, là aussi, ne sont pas purement financiers. Ils sont opérationnels et couvrent tous les domaines. C'est très proche de ce qu'on appelle le balanced scorecard. Ce qu'on a fait plus que préconiser au niveau des services et départements, et ce qu'on a pu mettre en place, avec beaucoup de difficultés, mais, ça marche à peu près, c'est ce qu'on appelle des dialogues de gestion. Ce sont des réunions entre le directeur général et chacun de ses directeurs, en présence d'un représentant de la direction financière, pour examiner les tableaux de bord. Pas de tableaux de bord sans dialogues de gestion. Sinon, le tableau de bord meurt. Ces contrats de gestion sont un relevé d'objectifs par direction et ont vocation à devenir un contrat entre chaque direction et le D.G et seront signés effectivement. (W., Directeur du contrôle de gestion, Central, Airport)

L'objectif est que les managers s'approprient la dimension managériale du contrôle, faisant « passer la stratégie dans le quotidien », qu'ils expliquent eux-mêmes leur budget, laissant ainsi au contrôleur un rôle de consultant. Au passage, nous pouvons noter le succès du concept du « contrôleur de gestion consultant », si souvent promu dans les revues professionnelles.

La dimension managériale était vraiment diffuse. Quand on cite un des grands problèmes du contrôle de gestion aujourd'hui, qui est de faire passer la stratégie dans l'action

quotidienne, on voit bien que ce n'est pas le problème du contrôleur de gestion. On voit bien que c'est le problème de l'encadrement de faire passer la stratégie dans le quotidien. Si on dit au comptable de le faire on voit bien que ça ne passera pas.

Je trouve que le plus gratifiant, c'est quand un manager explique son budget aux autres. Pour moi, c'est le plus gratifiant. C'est à ce moment là qu'on a atteint l'objectif où le management va assumer son budget. Je pense que le contrôleur de gestion devient un consultant. C'est un peu ce qu'on voudrait arriver à faire ici, je vous le confirme, c'est bien cela ! (W., Directeur du contrôle de gestion, Central, Airport)

Les conférences, réunions et séminaires de formation apparaissent comme autant de moyens « doux » de susciter ce changement de culture chez les managers.

On a essayé de faire un peu de pédagogie, de faire passer un certain nombre de concepts, mais je ne suis pas sûr que cela passe facilement. [...] C'est un travail de fond. C'est un travail de fourmi. (W., Directeur du contrôle de gestion, Central, Airport)

Et, d'une façon plus « autoritaire », les directeurs peuvent chercher à doter les managers d'un réflexe financier grâce aux outils et aux procédures et aux réunions de cadrage :

Maintenant on va avoir, je l'espère, l'outil d'information, on va passer à un système de résultats financiers mensuels, ce qui n'existait pas. Bon, alors certains disent que cela n'a pas d'intérêt : « Vous comprenez, nous, on travaille sur le long terme, alors, le résultat mensuel, ce n'est pas intéressant... ». Néanmoins, on va y aller, on va y passer. C'est indispensable, parce que cela permet de clarifier les comptes. De vraies analyses, on les fait tous les trois mois ou tous les six mois, mais, si on n'a pas des systèmes réguliers, de vérification, de pointage des comptes, alors, ça aussi c'est autre chose. (W., Directeur du contrôle de gestion, Central, Airport)

b. Un membre du comité de direction

Les directeurs du contrôle de gestion sont également des membres des comités de direction. Dans cette dimension de leur rôle, ils incarnent l'analyse chiffrée et globale des entités, notamment dans une perspective de benchmarking.

En fait, mes interlocuteurs, ce sont tous les membres du comité de direction, le directeur général. Disons que ce qui est le paradoxe, c'est que je suis un des rares directeurs du groupe qui ait une vision de la problématique globale du groupe, parce que c'est un groupe multidivisions. Et donc je suis capable de voir les conséquences pour le groupe France des différents business qui doivent se compenser les uns les autres. Si on a trois business qui sont en phase d'investissement, il faut qu'il y en ait trois qui en termes de production, de création de richesse pour compenser les investissements des autres. Parce qu'on a un cash-flow, on doit s'autofinancer un minimum, donc il y a un équilibre à avoir. On ne peut pas investir sur les six business en même temps. Et cette vision, qui est multibusiness, on n'est pas tant que ça à l'avoir. Il y a le DG, il y a le directeur financier et puis il y a moi. (M. A, Directeur du contrôle de gestion, Filiale, Security)

c. La figure de l'expert

Dans le cas où le directeur du contrôle de gestion peut s'appuyer sur des expériences passées reconnues, il peut devenir « l'expert », comme c'est le cas ci-dessous pour M.V. Il devient ainsi un interlocuteur privilégié de la direction générale, mais surtout d'entités situées parfois au-delà de son périmètre habituel d'intervention.

Il peut très bien y avoir des demandes qui me tombent sur le nez, si je puis dire, qui arrivent du haut management, et qui sont du type : « Est-ce qu'on peut avoir cela pour... ». Et là, il faut réagir très vite. Donc, c'est un peu mon rôle d'être capable de réagir vite, parce que souvent, les gens en-dessous, sont pris dans leur quotidien de production de données.

*Donc, moi, par rapport à l'activité au jour le jour, je suis un peu plus libre par rapport à tout cela. Donc, si j'ai des demandes ponctuelles, je peux réagir très vite, soit je peux voir avec des personnes qui travaillent avec moi comment on peut y répondre, donc prendre quelqu'un avec moi et faire. Soit elles sont trop prises, et si je suis en mesure de le faire moi-même, je le fais. [...] Notamment, avec les relations avec la direction financière groupe ou avec le management. Par exemple, on a eu quelques problèmes au niveau du Moyen-Orient sur des paiements, donc, je regarde où sont les problèmes, et comment on peut les résoudre. Sur le contrôle de gestion, aussi, les problèmes du moment. Parfois, il y a aussi des questions des filiales. A mon niveau, je me mets en relation avec les directeurs financiers de filiales. **Au moment des arrêtés mensuels, je fais attention aux éléments un peu particuliers qui risquent de tomber, et de voir si on va les prendre en compte, ne pas les prendre en compte, donc je suis en relation avec les filiales sur ces sujets, surtout quand arrivent les fins de mois. On me pose beaucoup de questions, à mon niveau, surtout des questions : « Comment traite-t-on ceci, comment traite-t-on cela ? », aussi du fait de mon expérience au préalable où j'étais en filiale, et j'étais responsable de la consolidation du groupe pendant quatre ans. Donc, j'ai aussi un « background » comptable, si je puis dire, qui est assez fort, donc on me pose beaucoup de questions sur les traitements comptables, pour optimiser les choses. Donc, je regarde ces questions. Ca, ça me prend en fait le plus clair de mon temps. (M.V, Directeur du contrôle de gestion, Branche 2, Pétrole)***

2.2.3 Des cas « extrêmes »

Parmi les contrôleurs de gestion que nous avons interrogés, certains se sont largement démarqués par leur façon d'appréhender leur activité. Alix et Samuel, jeunes contrôleurs de gestion, nous ont présenté une fonction contrôle de gestion particulièrement marquée par les méthodologies des cabinets d'audit. Alain et Justin, tous deux contrôleurs de gestion chez Pétrole, soulignent la dimension rituelle de leur passage dans une fonction de contrôle de gestion en central, dans un contexte d'expatriation future.

a. L'annexe du cabinet d'audit

Dans l'entreprise de boissons alcoolisées, nous nous attendions à trouver le même type de rapport entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels que ceux qui semblent exister dans la grande consommation : un véritable partenariat. Or, les contrôleurs de gestion étaient tous d'anciens auditeurs, très marqués par leur formation initiale.

*Tu imprimes les mails, tu gardes tout, tu stockes tout cela. Nous, **on les intègre**. Nous, on ne peut pas travailler dans le flou. Donc, il y a toujours ce besoin de vérifier les chiffres et de valider. **Donc, c'est vrai que des fois, on peut paraître un peu procéduriers, c'est un suivi administratif un peu lourd, mais... Ca, c'est elle qui m'a dit de le faire. C'est elle qui m'a dit : "Documente vachement les trucs"...C'est comme....des dossiers d'audit. Mais il n'y a pas de secret. Valérie, elle avait fait quatre ans d'Arthur, moi j'ai été quatre ans chez Mazars....***

C: Elle ne recrute que des auditeurs?

*Ah, bah oui. **Il n'y a que des auditeurs. Le DAF, quatre ans d'audit aussi.** En termes de méthodes de travail, il y a vraiment une recherche de documentation. On bosse sur la base DEMDEC, **on fouille**, voilà. Il faut documenter. Mais, ça c'était important, de me prévenir là-dessus. Comme ça, je savais à quel type de travail fini elle s'attendait. (Samuel, Contrôleur de gestion, Branche, Boissons alcoolisées)*

J'ai fait de l'audit, j'ai appris à synthétiser, une méthode de travail, du management. C'est vraiment une petite école.[...] Quand je suis arrivé ici, je voulais vraiment valoriser mes

trois ans et demi chez KPMG, en me disant : « J'ai appris ça, maintenant, je voudrais bien le mettre en pratique, et le fait d'avoir vu plusieurs boîtes, je me dis allez, c'est parti, je vais prendre le meilleur de partout, et allons-y! ». (Alix, Contrôleur de gestion, Branche, Boissons alcoolisées)

Les procédures, la documentation sont autant d'éléments importés de l'audit qui façonnent les méthodes de travail des contrôleurs de gestion dans cette organisation. Ce qui est assez cohérent avec une volonté de concevoir la fonction contrôle davantage comme de l'audit interne, que comme une fonction d'aide à la décision.

b. La fonction contrôle de gestion centrale comme rituel de passage

Une autre situation singulière s'est également présentée. Chez Pétrole, les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés semblaient particulièrement heureux et satisfaits de leur travail bien qu'ils nous aient produit une description bien peu valorisante de leur activité dans leur poste actuel. L'essentiel de leurs tâches se limitait à la production de reporting, pour lesquels il ne leur semblait même pas utile de proposer des pistes d'analyses. En creusant la question, nous avons ainsi découvert que ce poste de contrôleur de gestion au siège représentait un passage pour eux, signe d'une sélection interne permettant de mener une carrière brillante au sein du groupe Pétrole.

*A : En général, le poste de contrôleur de gestion chez Pétrole Outremer... Ça a toujours été comme ça. **C'est un poste qui est occupé par des jeunes cadres à fort potentiel.** [...] Moi, j'ai commencé par être embauché au Mozambique comme DF. J'y suis resté quatre ans. Et puis après on s'est dit: "**Ce serait peut-être pas mal que Justin passe par le siège.**" **Parce que je commençais à développer des réflexes pas très catholiques.** Et donc je suis arrivé au contrôle de gestion. Mais ce qui fait la richesse de tout ça pour nous, c'est aussi ça. C'est aussi qu'on a tous des expériences assez différentes.*

*J : Et toutes les personnes qui repartent dans les pays sont... ou qui viennent quand ils sont Africains sont... **reviennent faire un temps à Paris.** Il y en a pas mal qui étaient DAF, qui reviennent faire deux, trois ans sur Paris avant de repartir. Pour les imprégner **un petit peu des méthodes du siège,** voir comment ça se passe. Voir un peu autre chose. Mais c'est vrai que, en général, **on ne part pas en expat' avant d'avoir passé au moins deux ans au siège.** [...] Alors, pour revenir au poste de contrôleur de gestion, **c'est sans doute un des trucs qui nous font vouloir occuper ces postes. Après un poste de contrôleur de gestion ici, en général, on est envoyé en expat'. C'est un vivier.***

Alain et Justin, Contrôleurs de gestion zone, Siège, Pétrole

Cette inscription dans un parcours de carrière pourrait être considérée comme anecdotique, au regard de la question qui nous intéresse ici, c'est-à-dire l'activité quotidienne de ces contrôleurs de gestion. En réalité, il est crucial, car il permet de comprendre le fonctionnement et le rôle de la fonction contrôle, mais également la satisfaction et les motivations intrinsèques des contrôleurs de gestion dans l'exercice de leur activité.

La deuxième section de ce chapitre a pour objet de clarifier et d'enrichir notre connaissance de **l'activité des contrôleurs de gestion**. Un premier temps a donc été dédié à l'identification, d'après l'analyse de nos entretiens, des tâches et des relations dans lesquelles s'engagent les contrôleurs de gestion. Nous avons également cherché à mettre en évidence les différents éléments composant leur image.

Dans un deuxième temps, notre démarche a consisté en une **classification des postes de contrôleur de gestion**. L'analyse de leur activité a permis de distinguer deux axes majeurs : la dimension « opérationnelle » versus « centrale » et la dimension managériale. Ces deux axes sont bien distincts, l'un faisant référence à l'entité de rattachement et le second à une position hiérarchique.

2.3. DETERMINANTS DE L'ACTIVITE DES CONTROLEURS DE GESTION

L'objet de cette section est de s'intéresser aux déterminants de l'activité des contrôleurs de gestion. En effet, à niveau hiérarchique identique, nous notons une grande variabilité de l'activité des contrôleurs de gestion. Deux types de facteurs sont présentés comme influant l'activité des contrôleurs de gestion : **l'environnement** dans lequel leur entité de rattachement évolue ou plus largement le secteur tout entier et certaines **dimensions organisationnelles**, notamment la structure de l'organisation, sa dimension internationale et sa technologie.

Le schéma des forces de Porter permet de donner une vision de l'environnement. Certaines de ces forces, nous allons le voir, sont présentées par les contrôleurs de gestion comme ayant un impact soit direct, soit indirect sur leur activité. Le lien est présenté comme indirect lorsqu'il agit non pas sur les activités elles-mêmes des contrôleurs, mais lorsqu'il influence la place du contrôle de gestion au sein de l'organisation.

2.3.1 L'environnement

L'extrême diversité des entreprises visitées permet de mettre en lumière de nombreux facteurs influençant l'activité des contrôleurs de gestion. Parmi ces facteurs, la pression actionnariale (a), la prévisibilité de l'environnement (b), l'appartenance de l'organisation à un marché dont les prix sont cotés sur des marchés (c), ou à l'opposé, un marché réglementé, une situation monopolistique d'Etat, ou quasi monopolistique privé (d), semblent avoir une influence sur notre objet d'étude. Chacun de ces facteurs va être explicité et nous veillerons à souligner leur impact sur l'activité des contrôleurs de gestion.

Un cas extrême peut être souligné, qui ne fera pas l'objet d'une analyse plus avant : M.Pierre, est le directeur du contrôle de gestion d'une société vouée à disparaître dans les deux ans.

Nous, on est un peu particulier, parce qu'on fait du contrôle de gestion de sociétés qui n'ont aucun avenir. On a des sociétés qui font de l'agglomération de charbon, vous savez les boulets que certains brûlent encore dans leur poêle... Il n'empêche que maintenant, il n'y a plus assez de production, et ces activités-là nous sommes obligés de les fermer. (M.Pierre, Directeur du Contrôle de gestion, Extraction de houille)

Son activité est donc essentiellement dédiée à la cession des actifs.

a. **La pression actionnariale**

Les contrôleurs de gestion de l'industrie pharmaceutique, qui a pourtant la réputation de dégager beaucoup de marge sur ses produits, soulignent les effets de la pression actionnariale sur leurs activités quotidiennes.

Comme dans l'industrie pharmaceutique, on a des marges importantes, ce n'est pas un secret de le dire, toute défaillance des ventes a un impact très fort sur le résultat. Donc, il faut compenser cette perte de résultat, parce que la Bourse attend les résultats annoncés. Donc, on essaye de compenser cela, et toutes les ressources qui sont allouées sont régulièrement revisitées. Il y a des forecasts, je ne dirais pas quasi-quotidiens, mais systématiques sur l'allocation des ressources et sur les retours sur investissement qu'on peut en attendre et une sollicitation assez fréquente des opérationnels pour obtenir des budgets pour financer d'autres projets, des dépassements, ou faire des économies par rapport à ce qui avait été prévu.

D'autres groupes de l'industrie pharmaceutique, comme Servier, par exemple, groupe français, non coté, n'ont pas du tout cette problématique-là. Parce qu'ils n'ont pas de comptes à rendre. Ils ont la rentabilité d'un groupe pharmaceutique, ils ont une bonne santé financière, mais ils n'ont pas d'exigence de performances. C'est-à-dire qu'ils font plus de la science. Ils seront plus focalisés sur le développement de leurs molécules, et de leur commercialisation, parce que c'est le nerf de la guerre, il faut sortir des produits, et bien les vendre. Alors que chez nous, on a une double problématique. (Vincent, Contrôleur de gestion, Business Unit, Pharma)

L'augmentation de la pression actionnariale semble avoir fortement modifié le rythme et le type de travail des contrôleurs de gestion. Ils doivent « penser communication financière », dans la façon dont ils présentent en interne leurs résultats ou leurs objectifs, et ce, même dans les plus petites entités. Nos entretiens confirment ainsi la tendance d'une « intégration des rôles du comptable et du contrôleur de gestion ou encore d'une mise au pas des contrôleurs de gestion vers une logique plus financière » (Pesqueux, 2000, p. 37).

Il y a un changement récent, c'est que de plus en plus, on se dirige vers la diffusion d'une publication trimestrielle de nos résultats. On a aussi un flash "Clients gagnés/ Clients perdus", ce que l'on appelle "new business", qui est aussi communiqué sur le marché. C'est très important. [...] Nous faisons aussi partie d'un groupe financier important. Si on n'atteint pas notre objectif des 15%, ça ne va pas. La structure financière est très importante. C'est un squelette plus important qu'ailleurs. (Benoît, Contrôleur de gestion, Filiale, Pub)

Il y a un travail de présentation, de communication. On est là pour dire ce qu'il se passe, mais aussi pour mettre en valeur ce qui marche. Ne serait-ce que pour préparer ensuite le discours de la communication financière. [...]. Donc, il nous faut des gens qui manient les chiffres, c'est sûr, car la matière première est très chiffrée, mais il nous faut aussi des gens qui savent exposer, communiquer, qui savent mettre en valeur les réussites de leur secteur. (M.D, Directeur du contrôle de gestion, Branche I, Pétrole)

Auparavant, nous étions dans un système de comptes consolidés semestriels, où c'était relativement tranquille, parce qu'au fond, le résultat du mois de juin, les résultats sortaient quelque part en septembre, il y avait relativement peu d'attentes des marchés financiers. Les délais de publication étaient beaucoup plus longs, ces chiffres étaient importants, parce que la consolidation était beaucoup plus lourde, beaucoup plus longue. On était assez déconnectés. Tandis que maintenant, d'abord, on est dans une logique de publication trimestrielle de nos résultats, dans des délais beaucoup plus courts. Il y a une attentes des marchés financiers, et en particulier quand on voit ce que font nos concurrents américains... Donc, oui, ça c'est sûr, il y a une attente des marchés financiers

de savoir très vite ce qu'il se passe, où on en est...Et ça, ça joue, ça joue, indéniablement. (M.V, Directeur du contrôle de gestion, Branche 2, Pétrole)

Le reporting étant la matière première de la communication financière, sa finalité n'est plus uniquement de permettre aux dirigeants de suivre l'activité, mais également de donner à voir une image de l'activité aux actionnaires, ce qui est susceptible de modifier l'attitude des contrôleurs de gestion vis-à-vis de l'information qu'ils doivent délivrer.

On me pose beaucoup de questions sur les traitements comptables, pour optimiser les choses. [...] Ca, ça me prend en fait le plus clair de mon temps. (M.V, Directeur du contrôle de gestion, Branche 2, Pétrole)

*Ils [les directeurs] se mettent des chiffres en tête, et pour eux, c'est un référentiel. Et c'est vrai qu'à quelques KF ou KE près, ça ne change pas la face du monde, donc ils préfèrent. **Parce que tu as communiqué sur certains chiffres et ça devient la base de référence.** Si c'est NS [non significatif], ça ne vaut pas le coup de changer le chiffre, parce qu'au global, ça ne change rien. [...] Donc, **tu bidouilles des trucs pour que ça tombe juste.***

*Après la clôture, tu refais un budget !!! Mais là, c'est excellent. Donc, en fait, ce qui se passe, c'est que **tu remontes un truc au D.G., et puis la clôture de décembre se passe, et c'est complètement foireux.** Ton budget est dans les choux. Donc, tu demandes aux unités de réajuster leurs budgets de l'année 2003, et moi, ils m'avaient demandé, pour avoir des trucs comparables dans l'outil de conso, **de remettre le budget réactualisé, post-clôture, mais en gardant le même chiffre au global que celui qu'on avait remonté au D.G....** Donc, en passant des écritures en top, des aléas, comme on les appelle. Ce qui fait que le truc opérationnel était modifié mais, au final, ça ne changeait rien. Donc, ça, cette année, ça risque de nous tomber dessus par exemple.*

*Il y a du pilotage de résultat, en tout cas, quand j'étais à la direction de la gestion, chaque contrôleur remontait un truc, et par derrière, bon, bah ... **Je passais des écritures qu'on appelait aléas.** Qui n'étaient pas connues des branches, et qui, a priori, mais c'est le grand mystère, **on ne savait pas si le PDG était capable de lire dans l'outil de conso, ces fameuses écritures nommées aléas chez nous.**[...] Et en fait eux, ils ont en tête d'arriver à tel résultat [...]. **Tu as tellement de pression des actionnaires, et que « Je dois faire ma croissance à tant de chiffres ».** Mais à la limite, si tu fais trop de résultats, tu vas en cacher, il ne faut pas être idiot, c'est vrai. Et nous, là, chez Médias, chacun fait ça au sein de sa branche, donc, après tu fais des manipulations comptables qui sont tout à fait légales. [...]*

*Nous, par exemple, ça peut être “ **charger la pub à 100% en fin d'année** ”. Parce que tu vois, nous, le principe comptable, c'est que tu peux amortir ta publicité, mais si une collection va mal, on ne l'amortit pas, on la charge à 100%. **Ca, ça te dégringole ton résultat.** Donc, tu vas trouver des provisions : « Je vais changer mon système informatique ».*

Tout le monde gère le résultat. Parce que je vous parlais du marketing tout à l'heure qui se met des sécu partout, le contrôleur de gestion, pareil, il se met une petite sécu, parce que “ Je ne sais pas trop à quoi je vais arriver ”...Et puis la direction de la Gestion, ils en remettent une couche pour le PDG. Et puis, tu passes des provisions... (Flore, Contrôleuse de gestion, Business unit, Médias)

Il semblerait donc que la pression actionnariale est diffusée par l'intermédiaire des systèmes de contrôle à tous les niveaux de l'organisation, ce qui entraîne, conformément aux résultats de Merchant (1990), une augmentation de la manipulation des profits. Le moteur de cette manipulation des profits est que, dans le mode de gouvernance anglo-saxon, « les choses doivent se passer comme elles sont prévues » (Pesqueux, 2000, p. 37) et ceci partout dans

l'entreprise. Ainsi, « la démultiplication des enjeux de transparence à tous les niveaux constitue [...] un relais puissant pour renforcer la pression des marchés sur le pilotage de l'entreprise » (Mottis et Ponsard, 2002).

Certains contrôleurs de gestion ont souligné l'impact de la pression actionnariale comme un élément influençant directement leur activité, notamment en ce qui concerne les tâches liées au reporting. L'influence peut également être indirecte. L'évolution des cours boursiers semble, dans une certaine mesure, dicter une partie des décisions managériales : « la Bourse attend les résultats annoncés » et susciter des comportements potentiellement déviants de la part des contrôleurs de gestion, qui deviennent les complices des opérationnels dans le lissage des résultats.

b. Prévisibilité de l'environnement et fiabilité des hypothèses

L'industrie dite de grande consommation a comme caractéristique, en France, d'être particulièrement marquée, dans ses choix de structure organisationnelle, comme dans ses méthodes de fonctionnement au sens large par la spécificité de la distribution.

Les cinq grands distributeurs se partageant le marché dictent en partie leurs lois, même aux entreprises multinationales auxquelles ils font face (marge arrière, référencement « corbeille de la mariée »⁶⁶...). La position concurrentielle du secteur peut être représentée en ces termes :

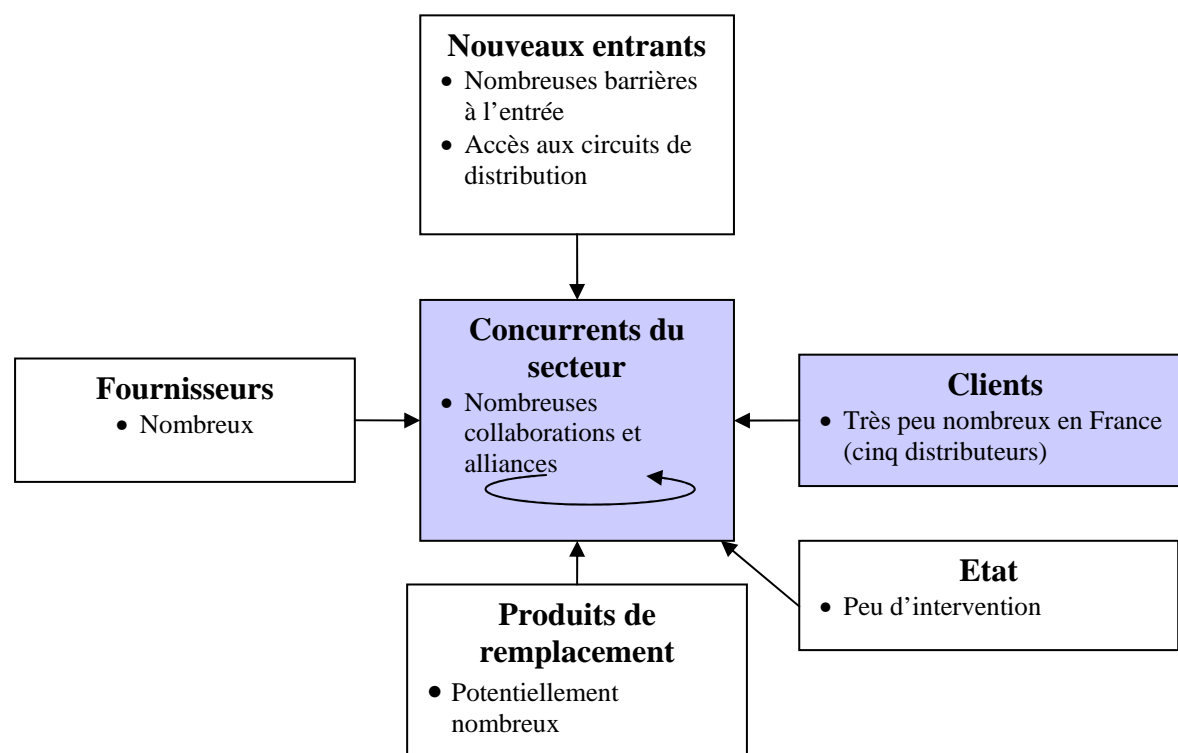


Figure 3-4. Les six forces de Porter du secteur de la grande consommation⁶⁷

⁶⁶ Lorsqu'un fournisseur cherche à obtenir un référencement, ou augmenter sa présence dans les linéaires de la grande distribution, il lui est demandé de « faire un geste », financier bien sûr, en échange.

⁶⁷ Les cases grisées de nos schémas représentent les forces les plus importantes

Ce que Bouquin (2001, p. 115) libelle « temps de réponse aux actions engagées » est, dans ce secteur, particulièrement court.

Quand vous travaillez avec la grande distribution, vous avez des accords annuels. Les accords annuels, en France, ça regroupe la marge arrière, par exemple. Et ces accords évoluent pendant l'année. Et très rapidement les choses peuvent changer. Ca se surveille comme le lait sur le feu, parce que, quand vous faites un chiffre d'affaires de plus de 500 millions d'euros, comme les enveloppes sont en pourcentage, vous n'avez pas intérêt à vous planter.

Sur tel segment de marché, on est suiveurs, et non leaders, donc, ça veut dire qu'on s'adapte en fonction de ce que font les autres. On avait prévu de faire une promo avec 20% gratuits, la concurrence fait 25%. Soit on s'aligne, soit on perd X points de part de marché. Voilà. Donc, en fait, ce n'est pas mieux pour moi. Ça ne change rien. Mais j'ai un éclairage qui me permet de comprendre la situation et de préconiser quelque chose. En l'occurrence, dans une situation comme celle-ci, l'intelligence de la situation amène à la conclusion qu'il est plus intéressant de s'aligner car la marge que l'on va perdre sur un volume identique ne compenserait pas ce que l'on perdrait en maintenant la remise sur un volume inférieur. Vous perdez des parts de marché et vous êtes morts, dans ce business. Mais je peux faire pression sur les commerciaux pour limiter les quantités vendues, par exemple. (Steve, Directeur du contrôle de gestion, Filiale, Conso)

Dans le cas de l'industrie des éditeurs de logiciels, la situation est relativement similaire, et les contrôleurs de gestion regrettent de ne pas avoir à leur disposition les systèmes d'information leur permettant de se dédier davantage au présent plutôt que de passer du temps sur « l'historique ».

En fait on a l'impression parfois de produire de gros efforts pour assez peu de choses. Il faudrait qu'on arrive à travailler plus sur le prévisionnel. La particularité de cette industrie, c'est que les produits ont une durée de vie de trois à quatre mois uniquement. Or, on passe beaucoup de temps sur l'historique. Il est nécessaire de simplifier ce mécanisme. (Arnaud, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Edisoft)

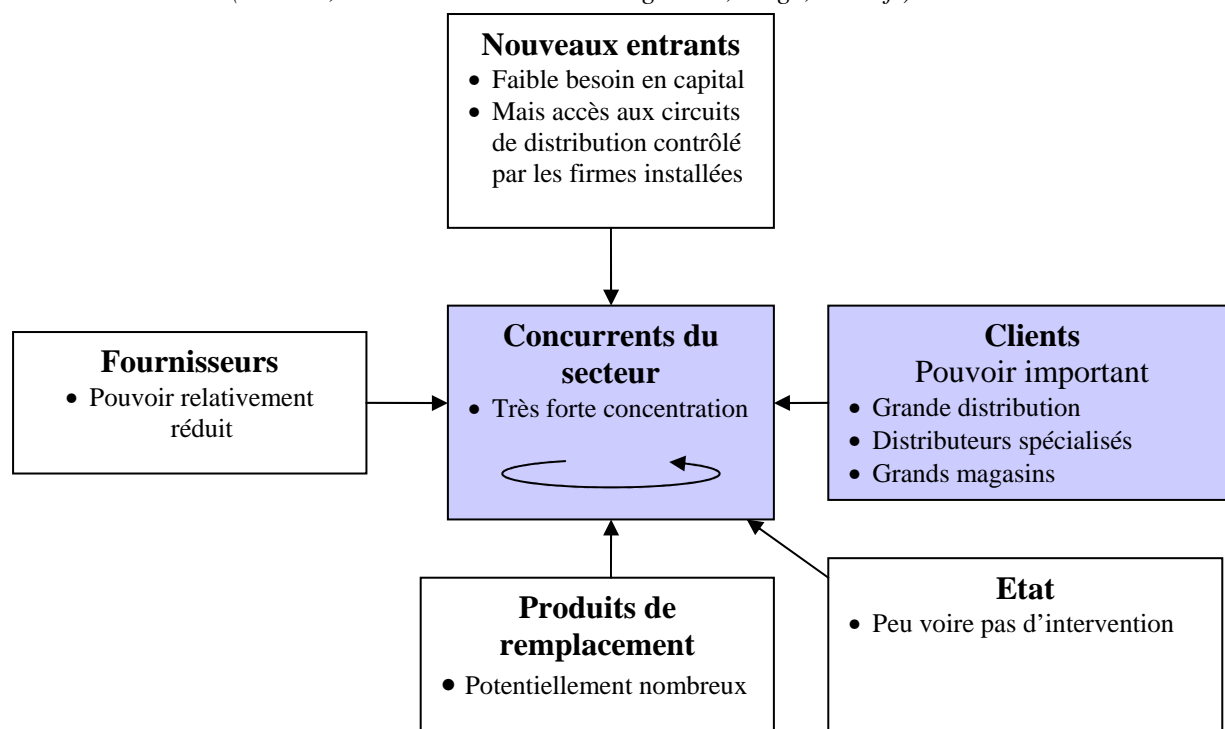


Figure 3-5. Les six forces de Porter appliquées à l'édition de logiciels

De même, dans le secteur de la publicité, la nécessité d'une réactivité quasi immédiate, combinée à la très forte lisibilité de l'activité en termes financiers rend nécessaire un partenariat de tous les instants entre le contrôleur de gestion et l'opérationnel.

Et c'est clair que pour être bien au courant de ce qu'il se passe, il est très important que les équipes de contrôleurs de gestion vivent avec les commerciaux, pour à la fois comprendre l'activité, savoir ce qu'il se passe au quotidien, être au courant de la nature des relations commerciales, ce qu'il se passe avec le client, etc...., tout de suite avoir une prise directe avec l'événement qui va avoir un impact financier à la sortie. Sachant que l'objectif, pour moi, c'est que le contrôle de gestion, contrairement à ce que l'on peut voir en environnement industriel, ce n'est pas là pour faire des contrôles a posteriori, mais ça doit avoir une fonction de conseil et de valeur ajoutée en amont. Alors, bien sûr on a tout ce qui est reporting, toute l'information que l'on doit envoyer, qu'on doit monter à la holding, mais au-delà de cela, qui est la partie traditionnelle, le contrôleur de gestion, pour moi, il se doit d'aider les opérationnels, d'être conseil à la fois sur l'organisation d'une agence, afin que l'organisation soit la plus adaptée, la plus efficiente. Et pour cela, il faut qu'il soit avec eux et qu'il ait un avis objectif et pas forcément théorique. Sur le déroulement de la campagne, par exemple, il dira qu'il est peut-être plus utile que telle fonction dans l'entreprise soit près de telle autre, que les flux d'informations circulent de telle ou telle façon, et ça, il faut être dedans pour le comprendre. (Ana, Directeur du contrôle de gestion, Filiale, Pub)

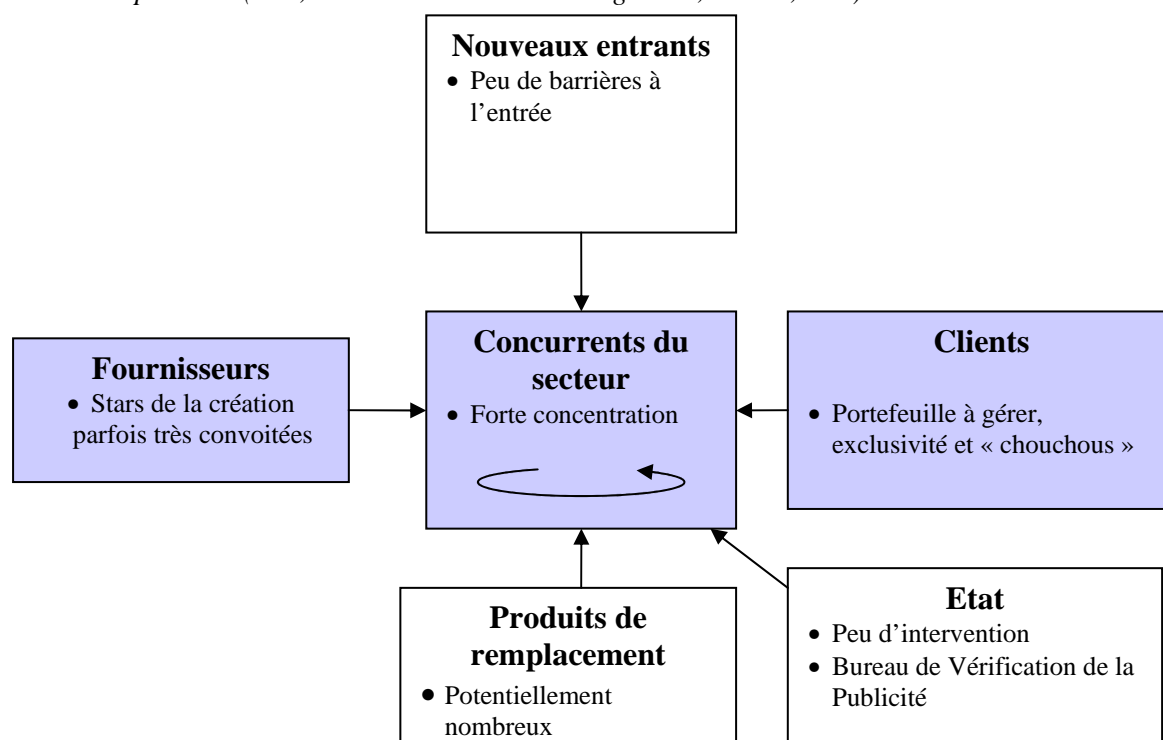


Figure 3-6. Les six forces de Porter appliquées au secteur de la publicité

Contrairement au secteur de la publicité, celui de la pharmacie apparaît comme particulièrement lisible. Les partenariats entre concurrents sont multiples, et le temps de réponse à la création de produits concurrents est particulièrement long, en raison des recherches en amont.

*Aujourd'hui, en plus, il y a une collaboration entre les différents laboratoires au niveau des recherches, il y a des communications scientifiques qui se font régulièrement. Donc, on est au courant de ce qui se passe à côté, de ce qui risque d'arriver, à deux ans, à trois ans à cinq ans. **Donc, il n'y a pas trop de surprise.** Et finalement, la perte de patente, celle-ci est connue précisément, on sait que dans 10 ans, ce sera fini. Là, c'est relativement clair.*

Tenez, regardez. Le cours. Vous allez comprendre tout de suite.

*[...] Tout récemment, on a fait **un profit warning au début de l'année**, après on a eu les résultats des études cliniques complémentaires qui nous étaient demandées, et **qui n'étaient pas à la hauteur de ce que le marché attendait, avec trois produits phares, en plus, trois blockbusters, qui tombaient dans le domaine public.** A titre d'exemple, ces trois produits faisaient, aux Etats-Unis, 887 millions de dollars de CA sur le premier trimestre 2001. Premier trimestre 2002 : 88 millions de dollars. Donc, ça change un petit peu la performance. (Vincent, Contrôleur de gestion Business Unit, Pharma)*

La prévisibilité de l'environnement joue directement et indirectement sur l'activité des contrôleurs de gestion. Indirectement, parce qu'une trop grande prévisibilité ou imprévisibilité des événements rend l'activité des contrôleurs de gestion apparemment inutile. Dans le cas où l'environnement est jugé prévisible mais très rapidement changeant, l'impact sera direct sur les relations entretenues entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels.

c. Marchés protégés : des contextes peu favorables au contrôle de gestion

Notre échantillon d'organisations comporte deux cas de marchés que nous avons qualifié de « protégés » : Security se présente comme un des trois uniques acteurs sur le marché français dans le secteur de la protection des biens et des personnes, et Airport, à l'époque des entretiens, est une entreprise publique.

D'après nos interlocuteurs, cette situation influence directement une grande partie de leur activité. En tant que contrôleurs de gestion, leur place apparaît « moins légitime » et bien souvent ils perçoivent leur rôle comme celui d'être un vecteur de changement.

M.A. de Security s'est largement plaint **des carences du système d'information** existant. Il explique ce phénomène par l'absence de remise en question de l'entreprise du fait de sa situation privilégiée. Les investissements nécessaires au développement d'outils fiables de suivi de l'activité n'ont pas été réalisés, et de ce fait, M.A. dédie une part, bien trop importante à son goût, de son activité à la collecte et la fiabilisation des données.

*La Security, ce n'est pas forcément ce qu'il y a de plus concurrentiel comme marché. [...] Quand je suis arrivé dans ce groupe, ce que j'avais dit notamment au président français de l'époque, c'est que ce que je constate, c'est que le pire ennemi de la Security, c'est la Security. **Parce que, comme on est tout seul, leader sur un marché fermé, on est dans une logique où ça se passe bien et on ne s'oblige pas, on ne se force pas suffisamment à se remettre en question et à se moderniser.** Donc on oriente nos investissements vers de la production lourde mais pas forcément vers ce qui va nous permettre un jour de faire face à des mutations qui vont intervenir. C'est-à-dire que tant qu'on est sur... **C'est le schéma de la voiture sur une ligne droite. Si la voiture roule deux jours sur une route qui est toute droite, où il n'y a qu'une seule voie, il y a des murs de chaque côté et il ne se passe rien... Rien. Pas besoin de rétro, de clignotant, de témoin de je ne sais pas quoi. A la rigueur il n'y a même pas besoin de volant.** C'est*

clair. Par contre, si on est sur une route de nuit et qu'il y a des virages, de la tempête, du verglas et de la neige, il vaut mieux être dans un 4x4 suréquipé dans ce cas-là. Parce que celui qui est tout le temps dans sa voiture sans volant et sans rien...Et ça, **l'équipement de la voiture, ça n'arrive pas comme ça, du jour au lendemain.** Et quand, pendant longtemps, on s'est dit : « Bon, de toute façon, tout ça, c'est du luxe, je n'en ai pas besoin », le problème, c'est que, quand on commence à se poser la question le jour où la route commence à être difficile, c'est trop tard. [...] On ne redresse pas la pente comme ça. [...] Sans tableau de bord, sans rien, c'est clair qu'on n'est pas capable d'avoir la visibilité qui est nécessaire et que nous demandent nos actionnaires, que nous demande notre comité de direction. C'est ça. Donc c'est là que ça devient antinomique. C'est qu'ils ne nous ont pas forcément donné... Là, je parle en tant que contrôleur de gestion. **Si le comité de direction n'a pas donné les moyens aux contrôleurs de gestion de les alerter, le jour où le comité de direction nous demande de les alerter, nous, on leur dit: "Mais attendez. Moi, je n'ai pas de tableaux de bord. Je ne peux rien vous dire."** Et là, c'est souvent trop tard. Et c'est un peu, je dirais, le mal des groupes français qui ne sont pas... qui attendent trop souvent que ça aille mal pour se dire : « Effectivement, il faudrait trouver un moyen ». (M. A, Directeur du contrôle de gestion, Filiale, Security)

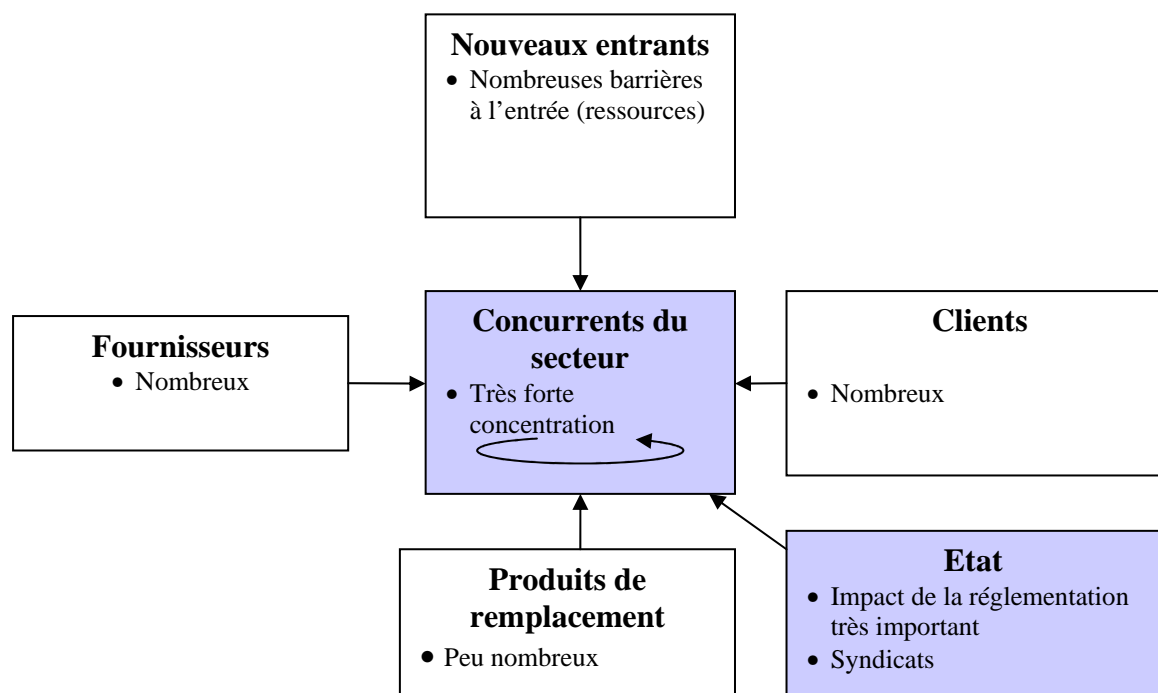


Figure 3-7. Les six forces de Porter appliquées au secteur de la sécurité

De manière similaire, Airport a longtemps bénéficié d'une situation monopolistique. En outre, il s'agit d'une entreprise publique qui réalise des bénéfices.

Une chose, c'est qu'on parle évidemment d'une entreprise un peu atypique. On est un établissement public, on fait du bénéfice. On vit bien. On vit sur un marché en or. Croissance du trafic aérien régulière depuis des années avec de temps en temps des petits accroc. On est un peu atypique, quand même. (W., Directeur du contrôle de gestion, Siège, Airport)

Bien que, d'après les contrôleurs de gestion, cette situation privilégiée soit désormais un souvenir, il semble que les managers ne perçoivent pas ce changement. Il est intéressant de noter que les contrôleurs de gestion présentent la dégradation de la situation d'Airport comme une opportunité pour eux.

Là, ce qui va nous aider, c'est l'évolution de la situation économique... ou de l'organisation. La mise en concurrence, le fait d'être dans des positions de plus en plus concurrentielles sur certains domaines, ça va favoriser l'émergence de cette culture. Mais, même je dirais, la notion de profit ou de bénéfices. (X., Contrôleuse de gestion, Zone, Airport)

Le poids de la tutelle représente un handicap lourd aux yeux des contrôleurs de gestion quant au développement de la responsabilisation des managers à leurs résultats. Les contrôleurs de gestion sentent qu'ils sont alors les instruments d'une logique inéquitable, injuste au regard des contraintes spécifiques liées à la tutelle :

*Quelquefois, il y a des décisions qui arrivent de quelque part, même si [les managers] avaient pensé faire autrement, la décision, elle, est **politique**... Le transfert d'une compagnie, ce sont bien souvent des dossiers politiques, et on vous dit : "la compagnie, elle arrive là", et bien il faut faire avec. En termes économiques, on aurait peut-être préféré la mettre là, mais bon, parce que c'était plus pratique, et en termes de contrôle de gestion, c'était plus intéressant, mais là non, désolé, elle est là, **il faut faire avec, la décision a été prise, c'est terminé**. Là on n'a pas toutes les billes.*

*Les problèmes de passation de marchés nous posent des difficultés par rapport à la réactivité, etc... On **n'est effectivement pas une entreprise autonome**. Effectivement, au niveau financier oui, mais pas véritablement.*

*Mais, là, c'est effroyable, et en plus, c'est de pire en pire, parce que **les règlements qui s'appliquent à tous les établissements publics se multiplient et c'est devenu difficile**. Les marges de manœuvre de nos managers ne sont pas toujours grandes, ils n'ont pas toujours toutes les ficelles en main. De gros marchés qui sont lancés bien en amont avec des montants qui sont relativement importants, au niveau des charges, c'est plus de 500 millions de francs, donc, cela veut dire que **ce sont bien souvent des marchés d'Etat, établis pour des périodes assez longues et dès lors où elles sont lancées, il est difficile de changer**. (Y., Contrôleur de gestion, Zone, Airport)*

*Parce que nous, c'est ça, c'est de la procédure. **On vous donne un budget, en début d'année. On vous dit : « Vous avez le droit de créer trois postes ». Mais en cours d'année, il faut encore que vous justifiez la création des trois postes. On vous l'a donnée au budget, mais on ne vous l'a pas ac-cor-dée**. Alors que dans une entreprise privée, on vous dirait, en début d'année : « C'est OK, vous avez le droit de créer trois postes », vous vous débrouillez, vous les créez quand vous voulez. (X., Contrôleuse de gestion, Zone, Airport)*

La position concurrentielle d'Airport peut se décliner de la façon suivante :

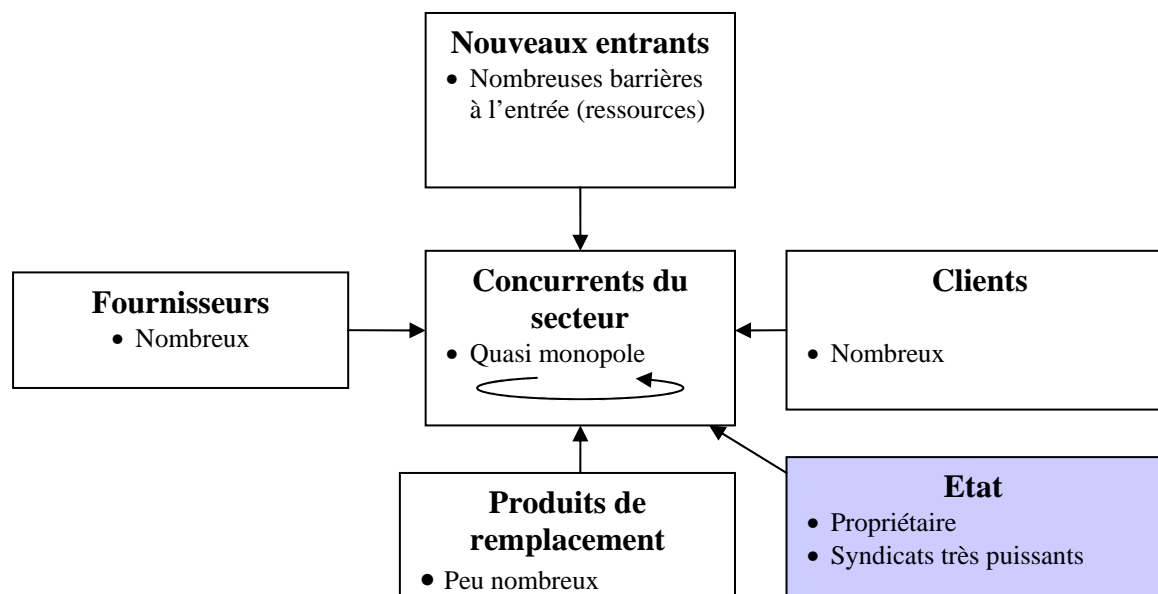


Figure 3-8. Les six forces de Porter appliquées au secteur des infrastructures de transport

Une grande partie de l'activité des contrôleurs de gestion est alors directement influencée par la situation spécifique d'Airport. La sensibilisation, la pédagogie représente une large partie des activités dans lesquelles ils doivent s'investir.

Faire passer la culture de management, le fait que le manager est responsable aussi des opérations financières et qu'il a pour conseiller un contrôleur de gestion. Et que le contrôleur de gestion, ce n'est pas celui sur lequel on se décharge complètement des opérations de gestion, parce que c'est un peu la tendance, aussi, que l'on rencontre dans certaines entreprises.

*Quand j'ai fait les premières réunions de budget, la première question que je leur posais, [...] je leur demandais : " **Quel est le montant du budget que vous gérez ?** ". [Silence]. Ils étaient incapables de dire quel était le budget. Moi, je pense que chacun doit avoir une connaissance parfaite de son budget.*

*J'estime qu'on a déjà réussi **un gros coup dans la responsabilisation des managers avec les tableaux de bord**. Et maintenant, on va aller vers la mise en place d'un système où on aura un peu plus d'indicateurs financiers, pour mesurer les écarts par rapport à ce qui avait été prévu. Système classique : coûts de cession interne, écarts avec ce qui avait été budgété... Le reste c'est plutôt au niveau des managers. (W., Directeur du contrôle de gestion, Siège, Airport)*

Certains contrôleurs de gestion notent toutefois les difficultés qu'ils risquent de rencontrer dans la réalisation de la mission de changement qui leur est assignée :

*Maintenant, les managers, chez nous, ce sont eux les responsables. **Ils sont responsables de leurs budgets**, c'est à eux d'en expliquer les écarts et éventuellement... **Ils ne sont pas sanctionnés financièrement**. Non, ce n'est pas le cas. Mais je crois que cela, dans l'établissement, on n'y arrivera pas. **C'est le statut de l'établissement qui l'interdit**. Je ne dis pas que cela ne pourra pas changer, mais aujourd'hui, c'est impossible. (Y., Contrôleur de gestion, Zone, Airport)*

Les marchés protégés sont des environnements défavorables à la mise en œuvre d'un contrôle de gestion « classique », la concurrence limitée n'impliquant pas le développement de réflexes gestionnaires par les opérationnels. Les contrôleurs de gestion rencontrent alors des

difficultés à s'imposer comme des interlocuteurs « naturels » des opérationnels voire même à collecter l'information nécessaire à la réalisation du reporting.

d. Marchés réglementés ou dont les prix sont cotés : une contrôlabilité limitée et des contraintes de contrôle interne accrues

Trois contrôleurs de gestion appartenant à trois organisations différentes ont présenté la réglementation des marchés comme ayant une influence indirecte pour deux d'entre eux et directe pour le troisième.

M.A. de Security et Vincent, le contrôleur de gestion de Pharma, présentent l'activité de leur entreprise respective comme très liée à la réglementation. Les managers opérationnels ne peuvent être tenus pour responsables de ces changements dans l'environnement.

C'est plutôt fermé mais on est très liés à une réglementation qui vient de décrets qui nous imposent d'utiliser tel ou tel mode de fonctionnement. Des véhicules blindés ou des véhicules légers avec des valises. Du jour au lendemain on peut se retrouver... L'année dernière, en juin on était morts parce qu'on nous obligeait à utiliser des véhicules légers sans arme. C'était les tendances du moment. Et puis le gouvernement a changé et a dit : « Maintenant, vous allez faire des valises explosives qui maculent les billets dans des véhicules blindés. Avec trois hommes. » C'est-à-dire que, du jour au lendemain, on était enterrés et morts et on s'est retrouvés, en fait, renforcés sur notre position. Et tout ça en quatre mois. (M. A, Directeur du contrôle de gestion, Filiale, Security)

D'après l'analyse de Vincent, le contrôleur de gestion de l'entreprise pharmaceutique, la technologie des produits mais surtout des process de production, n'est pas marquée par une complexité importante.

Il y a une législation particulière, mais les produits ne sont pas techniques. Même le coût de production d'un médicament n'est pas compliqué. Il y a au maximum 10 composants ou dix lignes d'éléments de coûts dans le coût de fabrication d'un produit. Donc, il n'y a pas une complexité forte. Donc, le contrôleur de gestion doit simplement appréhender le marché. Comme le marché de la grande conso. Il n'est pas très complexe, il est très légiféré.

C : Et l'incertitude par rapport au futur?

*Quand on est sur le marché avec un nouveau produit, on a de fortes chances d'y rester un bon moment. C'est-à-dire, d'y rester le temps de la vie du produit, relativement tranquilles, parce que le développement d'un produit, c'est long, et la probabilité de voir un nouveau produit, concurrent, très innovant, qui vienne remettre en cause votre position sur le marché, elle existe, je dirais de un sur deux. **L'incertitude est plus au niveau de la pression gouvernementale et législative.** Par exemple, la suppression d'une prise en charge par la sécurité sociale. (Vincent, Contrôleur de gestion, Business Unit, Pharma)*

Dans ce contexte, le marketing et le lobbying deviennent donc des activités stratégiques de l'industrie pharmaceutique comme des entreprises de sécurité. Le sens du travail des contrôleurs de gestion, dans un tel contexte est limité : leurs efforts de modélisation de l'activité opérationnelle sont vains.

Cette analyse nous permet de dresser une cartographie simplifiée des six forces de Porter appliquées au secteur pharmaceutique.

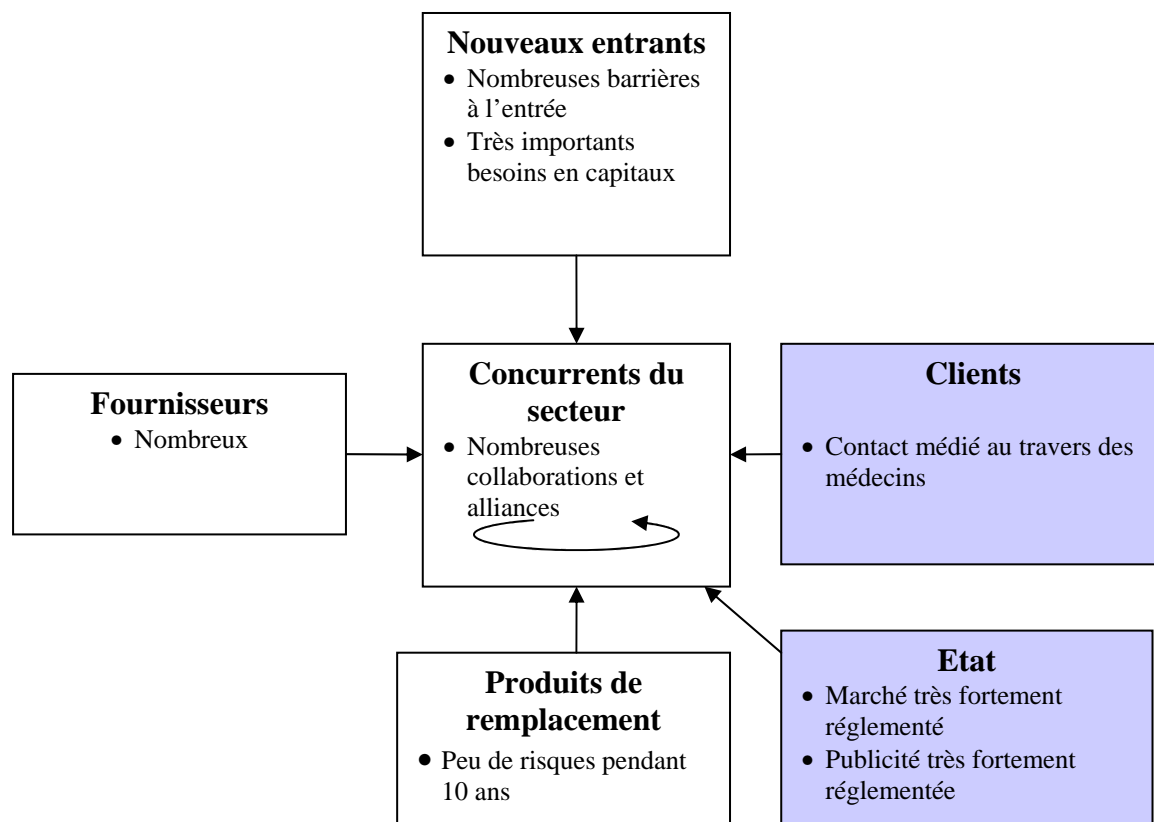


Figure 3-9. Les six forces de Porter appliquées au secteur pharmaceutique

Dans le cas de Fabien, contrôleur de gestion dans une banque d'affaires, la réglementation imposée notamment par l'A.M.F.⁶⁸, mais également l'ensemble des lois régissant le secteur bancaire en général, a un impact direct sur son activité. Il dédie en effet plus de la moitié de son temps à fiabiliser les données, à exercer ce qu'il nomme « un contrôle des risques ».

*Dans un secteur comme la banque, il y a deux grandes composantes qui marquent bien le métier. Il y a déjà une chose qui est le **contrôle des risques**, [.....] les marchés ou les crédits ou sur d'autres activités, il y a des risques assez importants qui sont pris par les établissements bancaires, qu'on vient chercher justement parce qu'ils ont une capacité à prendre des risques, à mettre du bilan sur des grosses opérations. **Donc le contrôle des risques, c'est déjà un élément assez important de l'activité.***

*Pour le contrôle des risques, il y a des outils parfois qui sont relativement sophistiqués, plus ou moins avec des modèles mathématiques élaborés, qui peuvent être utilisés... donc bon, il y a des choses qui existent là-dessus. Mais ça c'est une **spécificité de l'industrie qui a des répercussions importantes dans le métier de contrôle de gestion.***

*Nous, on traite par exemple, un peu plus d'un milliard de francs par jour en moyenne. Il y a quand même pas mal d'écritures, d'échanges. Donc la plupart de ces choses-là sont automatisées maintenant, relativement standardisées, mais **il faut bien contrôler que les chaînes, même informatiques, vont bien tourner.** Je dirais que dans cette industrie-là, le comptable doit quand même être capable de s'assurer que le fichier a bien été intégré, exhaustivement... Pour que ça fonctionne bien, disons qu'il y a quand même une mécanique qui est relativement lourde. Au niveau du contrôle de gestion en général, **il faut être capable de s'assurer que toute la mécanique a bien tourné de A à Z, parce que sinon on peut perdre, en bout ou en milieu de chaîne, une partie de l'information et les***

⁶⁸ Autorité des Marchés Financiers

états financiers peuvent être faux et puis surtout on peut se retrouver en risque sans même parfois le savoir. Donc il faut faire attention à ça. (Fabien, Contrôleur de gestion, Business unit, Banque)

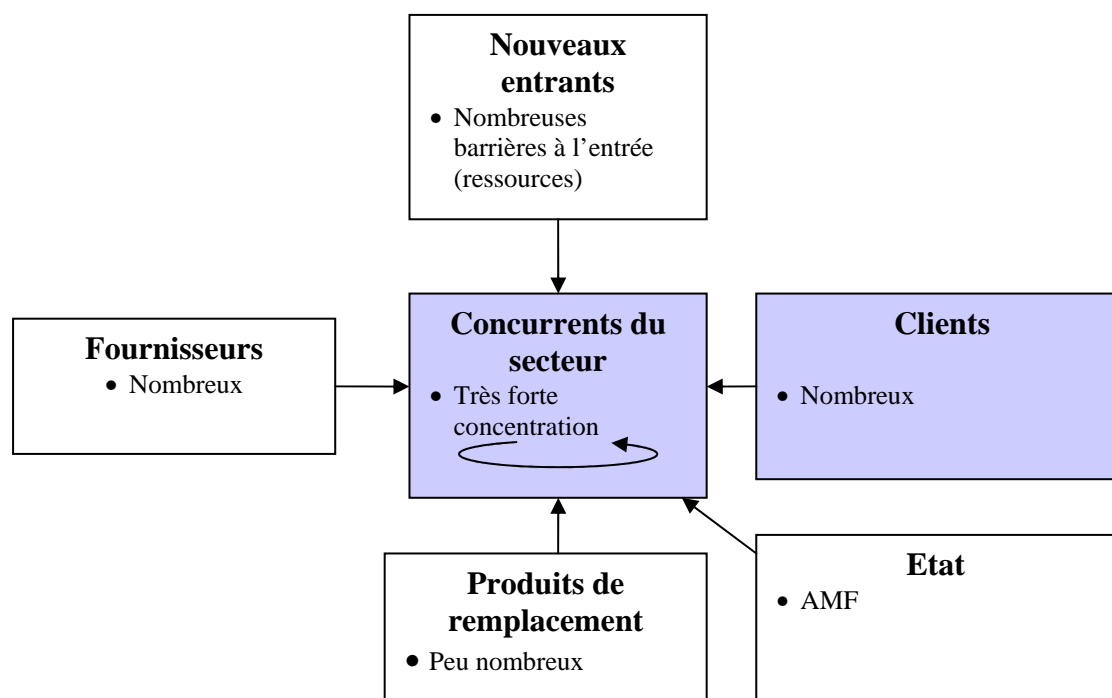


Figure 3-10. Les six forces de Porter appliquées au secteur bancaire

Trois organisations parmi notre échantillon appartiennent au secteur des industries extractives. Le cas de Charbon a été jugé « extrême » puisque la société, au moment de l'entretien, organisait sa disparition. Restent donc Pétrole et Acier. Ces deux entreprises ont au moins deux points communs. Elles interviennent sur des secteurs où les prix de vente sont fixés par cotation sur des marchés. Leur caractère stratégique, d'un point de vue géopolitique, rend l'interventionnisme des états fréquent, notamment via des subventions. Ces deux éléments, touchant la question de la contrôlabilité des managers, influencent indirectement l'activité des contrôleurs de gestion.

Dans l'industrie sidérurgique, nous avons eu l'opportunité de rencontrer le directeur du contrôle de gestion. L'entretien a permis de confirmer la dimension contingente du travail du contrôleur de gestion. Ainsi, dès le début de l'entretien, Monsieur Bruno, répondant à ma demande de présentation de la fonction contrôle de gestion au sein de l'organisation évoque cette dimension.

Il y a globalement un problème de surcapacité mondiale, parce que l'acier est une très vieille industrie, comme vous le savez, on a vécu dans des pics de production, il en est beaucoup resté, et les Etats n'imaginent pas de ne pas avoir leur propre sidérurgie. Donc, quoi qu'il se passe, les Etats mettent de l'argent là-dedans, surtout pour éviter de se retrouver dépendant de la sidérurgie des autres. Donc, vous avez la sidérurgie polonaise qui est virtuellement en faillite, il reste je ne sais pas combien de centaines de milliers de personnes, et ils continuent à subventionner, ils ne

veulent pas lâcher un iota, ils ne veulent pas fermer, c'est de la folie. Et, l'expérience montre qu'arrêter un site c'est la croix et la bannière. C'est ce qui est en train de se passer aux Etats-Unis. Rien ne ferme. Seulement, **l'Etat a décidé qu'il mettait 30% de barrières douanières sur toutes les importations, du coup, les prix se sont envolés aux Etats-Unis, sur le marché.** Donc, le client U.S., quand il achète sa bagnole, il la paie plus cher. Bon, ça ne le gêne pas, parce que c'est un peu réparti sur tout le monde, et tout se passe bien, mais du coup, **ça a tiré tous les prix mondiaux à la hausse. Et c'est un peu une caractéristique de l'industrie, il ne faut pas beaucoup de décalage entre l'offre et la demande pour donner des embardées sur les prix absolument colossales.** [...] Sur ce que l'on appelle la grande industrie, il y a un certain nombre de spéculateurs qui stockent à contre-temps, quand il faut pour gagner de l'argent là-dessus, et du coup la demande apparente peut être extrêmement différente de la demande réelle. Ce qui booste les prix, mais peut aussi causer leur effondrement avec une vigueur fantastique. On était très haut à fin 2000 sur les prix, par exemple, mais on a perdu **35% de niveau de prix entre fin 2000 et fin 2001, sur quatorze mois, en fait.** Et ça n'est que maintenant, qu'à partir du deuxième trimestre, que les prix commencent à remonter. C'est sidérant. Du coup, **ça veut dire aussi, en termes de contrôle de gestion un certain nombre de spécificités qui ne sont pas forcément faciles à gérer.** [Il est parti me chercher une courbe des prix]. [...] On est venu de là... [1999]...De 600 à 335...c'est à peu près divisé par deux. Alors, inutile de vous dire que quand vous êtes là [il me montre le 600], l'argent coule à flots. Mais quand vous êtes en bas, ça ne coule plus à flots. (M. Bruno, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Acier)

Les effets sur l'activité considérés comme pervers par notre interlocuteur sont de deux ordres. D'une part, un des piliers de la direction par objectif, et de façon plus générale, du contrôle de gestion est la mesure de la performance des entités et des individus. Cette mesure repose nécessairement sur une responsabilité identifiée du manager. Or, dans le cas de cette industrie, les variations des prix d'achat comme de vente sont fortement corrélées aux tensions des marchés. Dès lors, la question de la mesure de la performance, matérialisée par le versement des bonus, devient délicate.

Ca induit plein de mouvements pervers, en fait. L'un des principaux, c'est sur les histoires de bonus. Parce que les gars vous disent : "Attendez, moi, l'évolution des prix industrie, je n'y peux rien. Les prix : 1/ Je ne peux pas les prévoir, 2/ Ils s'appliquent à moi. Donc vous n'avez pas à me dire que je n'ai pas fait mon résultat parce que les prix se sont cassés la figure. D'abord, je vous l'avais bien dit, et vous n'avez pas voulu me croire, et ensuite, je n'y peux rien, c'est le marché mondial. Et ce n'est pas moi qui fais les prix sur le marché mondial." Donc, vous lui dites d'accord. Et l'autre va vous dire : " Oui, mais attention, moi, le prix du minerai de fer, je n'y peux rien. On est des nains face à des géants. Et le prix du minerai de fer, de deux choses l'une : ou la Chine n'achète pas, et les prix baissent, ou la Chine tire et achète énormément, et du coup les prix s'emballent, et moi, quand les prix s'emballent, mon résultat est massacré, mais je n'y peux rien. Dans les deux cas, je n'y peux rien." **Alors, vous êtes pris par les deux cotés, par les achats, par votre coût des ventes et votre prix de vente...Alors finalement, le résultat des managers, c'est quoi? On va leur mettre un bonus sur quoi? Alors il faut trouver d'autres moyens.** Et d'un autre côté, vous ne pouvez pas complètement les excuser d'un résultat qu'ils ont fait ou qu'ils n'ont pas fait. Parce que, qu'ils aient des résultats extraordinaires parce que les prix se sont emballés, ils n'y sont pour rien non plus. **Ca, c'est l'un des effets pervers.** (M. Bruno, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Acier)

De même, la mise en place de plans globaux, tels que les plans de réduction de frais généraux sont spécialement difficiles à mettre en place dans un environnement aussi turbulent. En

outre, l'attachement particulier des Etats à ce secteur complique encore les choses, aux yeux de notre interlocuteur.

Le deuxième effet pervers, et c'est celui que l'on est en train de vivre. On se rend compte que toute structure a tendance à s'empâter un peu. Donc, les frais généraux dérapent. Comme en plus, on a une politique qui consiste à suivre l'évolution de nos prix de revient, mais on dit qu'on ne gère pas par les effectifs, que ce n'est pas un but en soi, donc, on ne surveille pas trop cela, et du coup, il y a plein de gens dans cette tour qui sont largement en trop, et du coup, on a eu une inflation de nos frais généraux, que l'on voit dans les chiffres, quand on a envie de les regarder et de les voir. Et du coup, on a dit : "On va faire un plan de réduction de nos frais généraux." Le problème, c'est qu'entre le moment où l'on s'en persuade, parce que les prix dégringolent, le moment où l'on se décide tranquillement à lancer le truc, et le moment où on le met en oeuvre, ça y est les prix repartent. Alors, je vais vous dire, la détermination, elle est molle, quand vous vous remettez à gagner plein d'argent et que l'on vous dit : "Il faut saquer nos frais généraux." C'est sûr que là, l'effet est un peu pervers. Mais, ça va de plus en plus vite, parce que l'information circule partout dans le groupe, les marchés sont mondiaux.... (M. Bruno, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Acier)

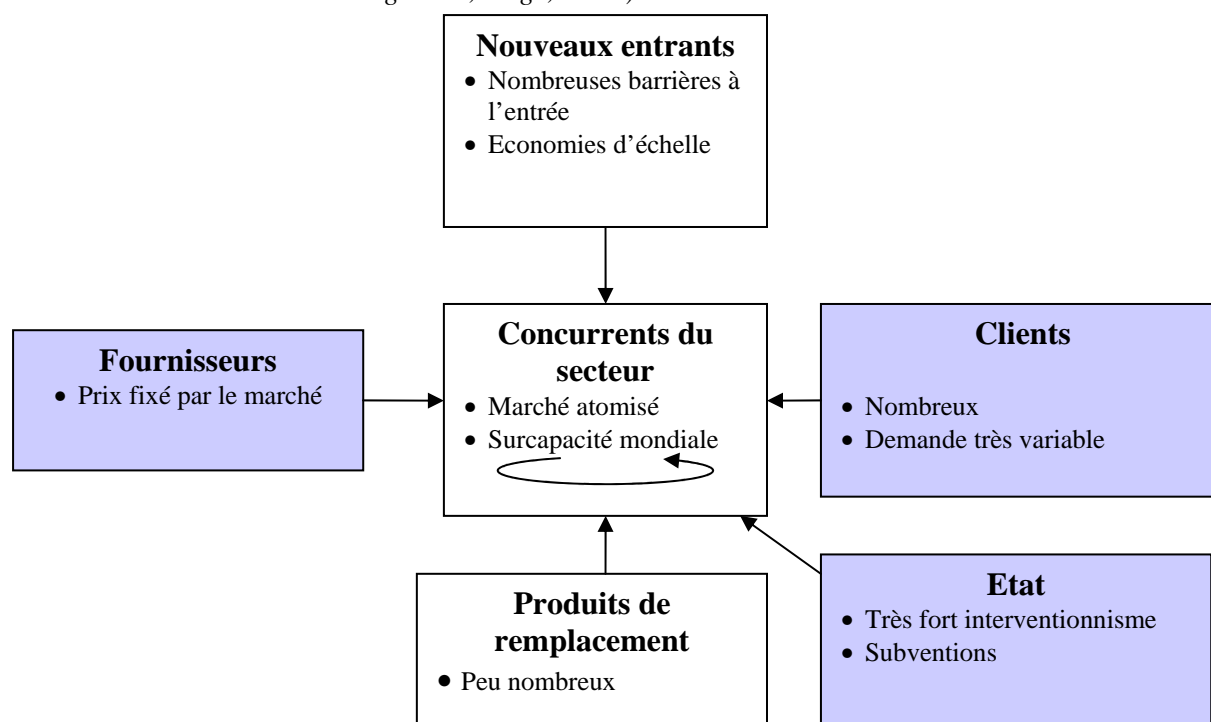


Figure 3-11. Les six forces de Porter appliquées à la sidérurgie

La question de la responsabilité et de la contrôlabilité des managers est également soulevée par M.L., directeur du contrôle de gestion de Pétrole.

On est dans une activité qui est très influencée par son environnement. Il y a des paramètres économiques qui nous échappent, et qui ont des influences très importantes sur nos résultats. Donc, la première chose à faire, c'est de savoir analyser ces performances pour faire la part des choses entre ce qui est dû à l'environnement, le taux de change, les marges de raffinage, la concurrence, le prix qui monte, le prix qui descend. Donc, savoir faire la part des choses de ce qui tient de l'environnement et ce qui tient de nos actions propres. Parce qu'à la fois, nous-mêmes, pour porter un jugement sur nos propres actions, et aussi pour communiquer vis-à-vis des marchés financiers, il faut pouvoir dire : « Voilà, on a engagé telle action, qui effectivement nous donne tel

*résultat, mais l'environnement, que tout le monde peut constater, les analystes financiers le constatent comme nous, l'environnement a été favorable ou défavorable donc, sur le fond, ce que l'on avait promis de faire, on est arrivés à le faire, ou on n'y est pas arrivés, pour telle ou telle raison ». Ca, c'est la première chose, et puis ensuite, une fois que l'on a dégagé ce qui tient à l'environnement, il faut être en mesure d'analyser, de mettre en valeur, d'analyser, de comprendre, de suivre, de contrôler l'ensemble des actions propres, des différents acteurs. **Donc, une organisation qui est centrée sur la responsabilité, c'est-à-dire que les activités sont organisées en centre de profit.** Chaque centre de profit est responsable de ses résultats, dans un environnement donné. (M.L., Directeur du Contrôle de gestion, Branche 2, Pétrole)*

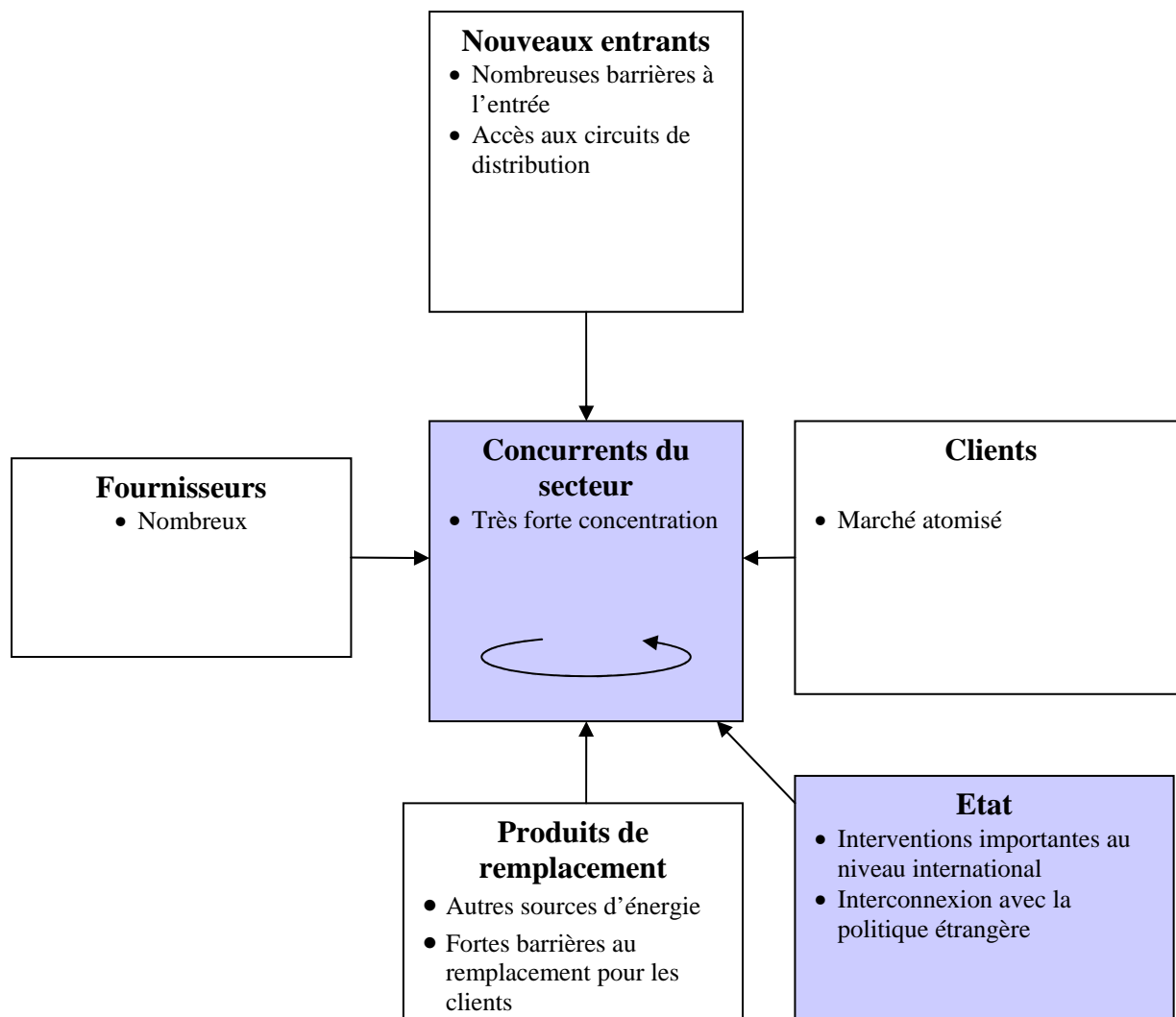


Figure 3-12. Les six forces de Porter appliquées au secteur pétrolier

Les marchés réglementés ou dont les prix sont cotés sur des marchés mondiaux rendent problématique l'exercice de l'activité des contrôleurs de gestion. Les managers opérationnels ont en effet une responsabilité parfois très limitée quant aux effets des actions qu'ils engagent, les stratégies pouvant être remises en cause ou tout simplement caduques du fait d'une décision réglementaire ou d'une flambée des prix difficilement prévisible. Une grande part du sens même de l'activité des contrôleurs de gestion est alors remise en question, car elle repose sur l'hypothèse implicite de la responsabilité des managers.

2.3.2 Les déterminants internes de l'organisation

Quatre déterminants internes à l'organisation sont apparus, dans l'analyse de nos entretiens, comme susceptibles d'influencer l'activité des contrôleurs de gestion : l'appartenance à un groupe (a), les choix de structure et leur stabilité (b) et la technologie (c). La taille, bien qu'elle n'apparaisse pas parmi ces facteurs, joue un rôle décisif quant à la structure du service de contrôle de gestion et la répartition des tâches entre les différents contrôleurs de gestion.

a. L'appartenance à un groupe

Chez Pharma, le quotidien du contrôleur de gestion semble particulièrement marqué par l'appartenance de l'entreprise à un groupe américain. Les activités présentées sont relativement classiques - développer une approche financière des projets chez les opérationnels, réaliser des réallocations budgétaires -, mais la fréquence de ce qu'il nomme « des révisions budgétaires », apparaît comme un fait marquant, lié à l'appartenance à un groupe, ici multinational.

Cette année a été une année relativement tranquille du fait qu'on a été relativement performant au niveau de nos ventes, et en plus, comme les Américains ont beaucoup de problèmes, ils sont plus compréhensifs et moins exigeants vis-à-vis de leurs filiales.

Le quotidien, c'est une collaboration qu'on tente de maximiser avec les opérationnels, un support pour une approche financière des projets, un support pour des réallocations budgétaires, et dans le cadre d'un groupe américain, des révisions budgétaires qui sont proches du quotidien, puisqu'on est dans des objectifs sur des trimestres qui obligent à avoir un pilotage très réactif. (Vincent, Contrôleur de gestion, Business Unit, Pharma)

b. Choix de structure, stabilité de la structure et systèmes d'information (Thompson, 1967 ; Greiner, 1972)

Un système de contrôle de gestion ("classique") implique la validation de certaines hypothèses concernant l'organisation dans laquelle il est mis en place :

L'hypothèse de cloisonnement : les centres de responsabilité.

*Un centre de responsabilité est une entité dont le dirigeant s'engage à atteindre certains résultats à échéance convenue, moyennant mise à disposition de moyens préalablement définis.(...) **Le contrôle de gestion contemporain est apparu avec le centre de profit** ; c'est lui qui permet de séparer les activités de décision stratégique et de gestion; c'est lui qui manifeste la complétude de l'autorité déléguée. (...) C'est sur son modèle que se sont établies les grandes hypothèses sous-jacentes du contrôle de gestion, qui [...] sont difficiles à appliquer à d'autres types de centres de responsabilité (Bouquin, 1997, p. 41).*

Le directeur du contrôle de gestion d'Airport souligne combien l'objectif de mise en place d'une structure en centres de profit est prioritaire dans son activité. Dans un premier temps, W. propose que le contrôle central "anime" des centres de profit virtuels grâce au système d'information, en attendant qu'un responsable opérationnel soit nommé. Ceci, vient à l'encontre d'un des fondements de la fonction de contrôleur de gestion et du contrôle de gestion lui-même.

*Pour l'instant, c'est un peu nous qui allons faire ce rôle d'animation en termes de contrôle de gestion. Dès qu'on aura des chiffres à peu près fiables, par produit, nous allons faire **ce rôle d'animation**. Mais je pense que très vite, nous allons trouver **des gens qui seront responsables**. On pourrait nommer un chef de produit. J'ai travaillé dans la grande consommation, et vous avez des chefs de produit. On avait la même segmentation entre ceux qui produisaient, ceux qui vendaient, et puis il y avait un chef de produit, au marketing, qui avait une vision transversale. (W., Directeur du contrôle de gestion, Siège, Airport)*

W. dédie personnellement une grande partie de son activité à tenter de convaincre les autres membres d'Airport d'adopter ce schéma d'organisation. Formations et développement de systèmes d'information rythment alors son quotidien et celui d'une grande partie des contrôleurs de gestion d'Airport, en particulier en central.

Le problème, c'est qu'on n'a pas vraiment de centre de profits. Donc, actuellement, quand les gens présentent des objectifs, ce sont plus des catalogues de dépenses ou de recettes, sans qu'on arrive à mettre en face les recettes et les dépenses. Depuis janvier, on met en place SAP, et donc on va aller vers la constitution de résultats par ligne de produits, ou par type de recettes. Et ce que j'espère c'est que l'année prochaine, on va pouvoir avoir une approche budgétaire qui soit plus par la marge d'un certain nombre de produits que par les dépenses.[...] Nous ne sommes pas organisés comme cela chez Airport. Cependant, j'ai construit le système d'information avec des centres de profits. Il n'y a plus qu'à nommer le directeur. C'est vrai pour les parcs, c'est vrai pour d'autres produits. On a sans arrêt cette segmentation par direction. On n'est donc pas encore mûrs pour aller vers des centres de profit. Mais le système d'information que j'ai préparé ...Mais Airport n'a pas voulu. Quand j'ai prononcé le nom "chef de produit" chez Airport, on m'a dit : "Mais, on n'est pas dans la lessive, ici". Alors, « si on n'est pas dans la lessive... » Cependant, je pense que cela ne peut pas marcher autrement. (W., Directeur du contrôle de gestion, Siège, Airport)

Pour M. Bruno, un des facteurs influençant de façon directe son activité de directeur du contrôle de gestion est la récente fusion des trois entreprises qui forment désormais le groupe Acier.

*La première chose à dire, c'est que le contrôle de gestion est totalement contingent. Evidemment, cela dépend de l'organisation dans laquelle vous êtes, du métier que fait votre société, et du type d'organisation dont la société s'est dotée. Pour comprendre le métier du contrôleur de gestion chez Acier, il faut peut-être d'abord repartir de notre organisation, et où nous en sommes dans la vie de la société. Parce que c'est une autre caractéristique. Quand vous êtes depuis vingt ans dans la même organisation, vous êtes chez Peugeot, vous construisez des voitures, c'est toujours pareil, et il n'y a pas de drame, ça n'a rien à voir avec Acier; où il y a encore six mois, on était AcierFrance, et l'on vient de se marier avec AcierSud et AcierNord. **Ca induit, pendant une période transitoire beaucoup de travaux de nature différente.** (M. Bruno, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Acier)*

Cette dimension apparaît décisive, dans la mesure où des systèmes de contrôle, de surcroît provenant de pays différents, peuvent être amenés à fusionner. De même, tous les changements organisationnels, aussi minimes soient-ils, en modifiant les responsabilités des différents managers, ont un effet sur l'activité des contrôleurs de gestion.

Là, on en est au troisième D.G. en trois ans. Des organigrammes qui changent toutes les demi-heures. C'est vrai qu'on passe plus de temps à faire des budgets, des forecasts et à reparamétrer les systèmes qu'à faire des analyses pour améliorer la profitabilité des business. Après, ça, c'est le contexte qui veut ça. (M. A, Directeur du contrôle de gestion, Security)

L'absence de cloisonnement dans la structure organisationnelle (structure divisionnelle et/ou centres de profit) ou l'instabilité de la structure organisationnelle apparaissent comme des facteurs défavorables à l'exercice de l'activité des contrôleurs de gestion.

Un quart de notre échantillon de contrôleurs de gestion a mentionné des difficultés relatives à la fiabilité de l'information et aux lacunes des systèmes d'information. Certains contrôleurs de gestion se plaignent de ne pas avoir du tout d'outils à leur disposition comme dans la filiale de la société Security.

Pour faire du contrôle de gestion tel qu'on le conçoit aujourd'hui, en 2003, dans des groupes modernes, il y a un paquet de prérequis qui doivent être présents et qui ne sont pas forcément aujourd'hui puisque le changement des systèmes d'information, la modernisation ou même la mise en place de nouveaux projets, ça prend du temps.

Donc ça veut dire que, malheureusement, l'utilisation du contrôleur de gestion est définitivement liée au contexte du groupe en interne et aux moyens qu'on donne au contrôleur de faire son travail.

Disons que c'est très frustrant parce que... Quand [les managers] réalisent une fois par mois qu'ils n'ont pas de chiffre, nous, on réalise ça tous les jours. Et le peu de chiffres qu'on leur donne, ils ne se rendent pas compte du mal qu'il a fallu se donner pour les monter. [...] Parce qu'on n'a pas les volumes, on n'a pas les kilomètres, on a du mal à savoir combien on a de véhicules. (M. A, Directeur du contrôle de gestion, Filiale, Security)

Pour Flore, le problème semble relever davantage de la diversité de l'activité du groupe et son incohérence avec le **système d'information unique**.

Mon problème, actuellement, c'est qu'on n'a pas les outils comptables... En fait on est intégré dans le schéma comptable de Médias Livres qui est un éditeur pur, alors que nous, on fait des fascicules, avec des abonnés... Donc, c'est une activité qui est un peu en marge de l'édition, et on n'a pas tous les outils. (Flore, Contrôleuse de gestion, Business unit, Médias)

Le dernier problème majeur recensé est le cas de figure d'une **multiplicité de systèmes d'information non intégrés**, comme s'en plaignent les contrôleurs de gestion de Boissons Alcoolisées.

C'est comme les systèmes d'information. Pour avoir un volume, tu te dis, tu vas sur un logiciel, et tu l'as. Et bien non. En fait, tu as 36000 sources d'informations qui sont toutes différentes. Ca te donne l'impression que c'est une entreprise qui a grossi très vite, et qui a conservé des outils informatiques qui sont sous-dimensionnés. A chaque fois, plutôt que de dire : 'On va passer à un truc plus costaud', on a gardé en rajoutant un petit module qui permet de faire le truc en plus. Après, tu rajoutes un autre petit module. Donc, on t'a rajouté des tuyaux un peu partout, ce qui fait qu'actuellement, quand tu veux

de l'information, tu as intérêt à regarder si les tuyaux sont percés nulle part, et que ce que tu as demandé, c'est bien ça. (Alix, Contrôleur de gestion, Branche, Boissons alcoolisées)

Toutes les organisations visitées, contrairement à ce que leur taille laisse penser, ne sont pas dotées de systèmes d'information permettant aux contrôleurs de gestion de disposer aisément de l'information dont ils ont besoin.

c. La technologie (Woodward, 1965)

La technologie, comme le précise Bouquin (2001, p. 77) fait référence à la problématique des processus à contrôler. Celle-ci n'est pas la même selon qu'on travaille à la demande sur projets, ou en petites séries, ou en processus continus et stables au sein desquels un contrôle peut s'intégrer de manière systématique et automatique. Dans le secteur de la publicité, la logique est celle de la demande sur projet et cette technologie implique un partenariat de tous les instants entre le contrôleur de gestion et les opérationnels.

*Au-delà de son point de vue sur l'organisation, tout ce qui est financier pur, les sujets type mode de rémunération, le contrôleur de gestion doit, quand c'est nécessaire, être en relation avec le client. **La négociation de contrat, par exemple, il n'y a pas que le commercial qui la fait, il y a le commercial et le financier. Ca se fait en étroite coopération.** Quand ce sont de très très gros contrats, le contrôleur de gestion va chez le client avec le commercial. Quand vous êtes amené à débattre des sujets qui comportent des clauses contractuelles juridiques, il est bien évident que vous êtes plus efficace quand vous avez la connaissance concrète de ce que vous faites chez le client. [...] **Le but, c'est de bien doser ce qui est le plus adapté à la situation.** Et puis, surtout, de **bien comprendre ce que l'on vend au client.** Est-ce que c'est un coup ponctuel pour sortir une campagne ? Est-ce que ce sont des conseils plus stratégiques ? Est-ce que c'est une mission qui s'inscrit, pour un lancement de produit, sur un, deux ou trois ans ? [...] C'est pour cela que cette proximité est importante. Avant de travailler sur une proposition de rémunération, qui est normalement dans la fonction du contrôleur de gestion une tâche importante, il faut nécessairement se poser **la question de la problématique du client, la problématique du budget, pour en fonction de cela, s'orienter vers des honoraires forfaitaires, ou plus vers des investissements sur les medias, parce que le client va devenir plus important et c'est notre intérêt de le penser comme cela, donc, ça c'est la proposition.** Après, pour aller la vendre ou la justifier, s'il comprend bien ce qui est fait, vis-à-vis du client, il fera un support beaucoup plus efficace pour vendre ou expliquer les choses. Il ne parlera pas de choses abstraites. Il aura les bons exemples concrets à sortir. Donc, ça c'est l'aspect amont. Après, quand vous avez une somme de clients, vous avez vendu des honoraires, vous avez votre suivi d'organisation, à la fin de l'année, [...] même si l'agence est profitable, ce qui est important, **c'est de savoir mesurer la rentabilité par client.** [...] Donc, ça suppose la mise en place de gestion de temps passé, comme dans les cabinets d'audit, où semestriellement, ou en fin d'année, vous faites le point sur les temps passés et par client, vous êtes capable de voir la rentabilité. Une fois que vous avez sorti cela, il faut être capable de comprendre si c'est lié à une insuffisance en rémunération, si c'est un problème d'organisation, s'il y a trop de monde, si c'est parce que c'était une année atypique, parce que c'était le lancement de la campagne, mais que l'année d'après, c'est la même campagne qui va être réutilisée donc, on va avoir moins de ressources en création de mobilisées, donc, sur les deux ans, ce sera rentable, enfin, donc, **essayer de comprendre et dégager de grandes tendances...***

*[...] Donc, s'il y a vraiment quelque chose d'essentiel dans nos métiers de service, et en particulier dans celui-là, c'est-à-dire le secteur de la com' et de la pub en particulier, c'est que la fonction contrôle de gestion se doit **d'être extrêmement impliquée, elle doit***

être proche des opérationnels. Elle n'a sa légitimité que si elle est en valeur de conseil. Si elle n'est là que pour mesurer et regarder les compteurs en fin d'année, effectivement, cela n'a aucun d'intérêt, parce que ça veut dire que vous ne serez pas reconnu par les équipes en place. Ce qui veut dire que vous n'aurez pas l'information, et que le jour où il y aura un pépin sur un client vous serez le dernier au courant, et il sera trop tard pour en tirer les conclusions. (Ana, Directeur du contrôle de gestion, Filiale, Pub)

La spécificité du secteur entraîne des choix de recrutement de contrôleurs de gestion qui diffèrent radicalement de ceux de domaines industriels ou bancaires, d'après notre interlocutrice. L'intérêt pour l'activité doit primer sur les connaissances techniques dont ils feront relativement peu usage.

Et ce n'est pas évident, dans les profils de financiers en général, de trouver des gens qui ont cette multiplicité de compétences. Ce n'est pas une fonction qui requiert des compétences techniques très pointues, soyons clairs. [...] On fait des choses, en compta, relativement basiques. [...] Donc, vous ne trouvez pas dans ces métiers des profils super techniques. Vous trouvez des profils un peu mixtes, qui ont la maîtrise de la technique, mais non pas comme une fin en soi, mais comme un moyen pour travailler dans le quotidien. En fait, ce que l'on demande aux gens, c'est d'être vraiment orientés sur le business, tout en ayant les qualités techniques. C'est pour cela, que selon moi, ce ne doit pas être dans un bocal de verre, donc, c'est radicalement différent de ce que vous pouvez trouver dans la banque ou dans l'industrie. Chez L'Oréal, par exemple, il se peut que ce soit un peu plus proche de nous, mais l'industrie, c'est à des années lumière de ce que l'on peut vivre ici. (Ana, Directeur du contrôle de gestion, Filiale, Pub)

Une technologie à la demande sur projet influence l'activité des contrôleurs de gestion, car elle implique un partenariat de tous les instants entre l'opérationnel et le contrôleur de gestion. Les tâches de ce dernier vont s'orienter vers la réalisation d'analyses ad hoc pour le compte de l'opérationnel.

En dernier lieu, nous pouvons souligner l'existence d'un élément qui n'a pas été identifié dans notre revue de la littérature préalable : **la rationalité dominante** (Bouquin, 2001). :

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).

Cette rationalité dominante influence et est en partie déterminée par l'activité des contrôleurs de gestion et la place de la fonction contrôle de gestion. Chez Airport, la mise en place d'une fonction contrôle de gestion est relativement récente et s'inscrit comme une volonté de changement de rationalité prédominante. La culture d'Airport est particulièrement marquée par les ingénieurs.

C'est vraiment essayer de faire passer dans l'encadrement, qui est avant tout technique, (on est dans un milieu d'ingénieurs), de faire passer une culture financière. [...] Culture d'ingénieurs, culture de techniciens.

Je suis passé par d'autres secteurs. Je suis passé par la technique, la production, mais ici, c'est le summum. Les ingénieurs Airport, X-Ponts, le financier, ce n'est pas leur préoccupation.

Si on faisait un sondage, sur Airport, dans l'encadrement, " quel est le rôle d'une entreprise ? "... je ne sais pas combien d'entre eux répondraient : " C'est de gagner de l'argent. " Attention, je ne suis pas un libéral à tout crin, loin de là ! Mais pour moi, la vocation d'une organisation, même si c'est un établissement public, c'est de générer du cash. Alors, on a réussi à faire passer cette idée, en martelant la nécessité de l'autofinancement de nos actifs. [...] Comme cela, on a trouvé une certaine légitimité au profit sans dire que c'était du profit, puisqu'on parle de CAF, de capacité d'autofinancement. Le choc culturel, ici, ce serait de déposer le bilan, quoi. Là, au moins ça ferait réagir les gens. (W., Directeur du contrôle de gestion, Siège, Airport)

Une grande part de l'activité des contrôleurs de gestion chez Airport, comme nous avons pu le voir auparavant, est influencée par cette situation. L'activité du directeur du contrôle de gestion est toute entière dirigée par ce virage culturel.

Au-delà des cas où le changement de rationalité est voulu par la direction générale et étendu, par l'intermédiaire des équipes de contrôleurs de gestion dans toute l'entreprise, la « rationalité » incarnée par certains membres de l'équipe de direction, peut également influencer l'activité des contrôleurs de gestion. La première dimension de l'activité touchée par ces changements est la nature et la qualité des relations entretenues avec les opérationnels.

Ca dépend aussi de l'interlocuteur que l'on a. Le prédécesseur du vice-président actuel était un Canadien, ancien Directeur Financier, donc anglo-saxon et culture financière, donc, il avait une approche financière très très forte. Il avait une prise en compte des objectifs financiers très importante. Maintenant, c'est un Français, médecin de formation, qui est un marketeur, qui n'est pas un financier. Donc, lui, il est très axé business, et un peu moins finance. On a moins de relations, du point de vue de la fréquence, que ce que je pouvais avoir auparavant avec d'autres interlocuteurs. Donc, ça joue beaucoup aussi, la sensibilité avec les interlocuteurs que l'on a. Mais c'est plus une question de structure intellectuelle que d'organisation. (Vincent, Contrôleur de gestion, Business Unit, Pharma)

L'objet de ce troisième paragraphe est de compléter la revue de la littérature concernant les différents facteurs susceptibles d'influencer l'activité des contrôleurs de gestion. Les analyses des entretiens exploratoires mettent en exergue quatre éléments qualifiés d'environnementaux : la **pression actionnariale**, la **prévisibilité de l'environnement**, l'appartenance de l'organisation à un **marché réglementé**, (ou à l'opposé, dont les **prix sont fixés par les marchés financiers**) et enfin une **situation monopolistique d'Etat, ou quasi monopolistique privé**. Ces quatre facteurs semblent avoir une influence sur l'activité des contrôleurs de gestion. Quatre facteurs qualifiés d'organisationnels influencent également l'activité du contrôleur de gestion : **l'appartenance à un groupe, la structure organisationnelle et sa stabilité, ainsi que la technologie**.

Ces éléments sont présentés dans la littérature contingente comme des facteurs susceptibles d'influencer l'activité du contrôleur de gestion, d'une façon plus ou moins directe. Notre étude exploratoire **vient confirmer ces résultats, mais mettre en perspective les analyses de la littérature sur le contrôleur de gestion tenant souvent pour acquises les conditions optimales de l'exercice de son activité**.

En outre, un nouvel élément d'analyse apparaît : la **rationalité dominante**. En définissant les rapports de force entre les coalitions internes de l'organisation, elle influence et est influencée de façon directe par les relations que les contrôleurs de gestion vont établir avec les opérationnels, donc une grande partie de l'activité des contrôleurs de gestion.

En marge de cette analyse, les enjeux organisationnels et individuels associés à la mise en place de nouveaux systèmes d'informations laissent entrevoir, au-delà d'une présentation souvent mécaniste de leurs effets, l'influence des outils de gestion sur la répartition des pouvoirs, tant entre opérationnels et fonctionnels qu'entre les différentes strates de contrôleurs de gestion au sein des organisations.

Cette première étude empirique nous incite donc à accorder une grande place à l'analyse de l'environnement dans lequel le contrôleur de gestion exerce son activité.

Section 3 EVOLUTION DU CADRE CONCEPTUEL ET DE LA METHODOLOGIE

La deuxième section a présenté les résultats de l'étude exploratoire. Ceux-ci nous conduisent à faire évoluer notre cadre conceptuel pour observer la fonction contrôle de gestion et les facteurs explicatifs majeurs (3.1).et à proposer une nouvelle stratégie de recueil et d'analyse des données pour la suite de notre étude empirique (3.2).

3.1. EVOLUTION DU CADRE CONCEPTUEL

Les évolutions du cadre conceptuel portent sur l'activité des contrôleurs de gestion (3.1.1), la fonction contrôle de gestion (3.1.2) et son contexte (3.1.3).

3.1.1 *L'activité des contrôleurs de gestion*

L'étude exploratoire confirme que l'activité des contrôleurs de gestion peut être appréhendée en termes de tâches, de relations et d'images. Toutefois, les qualités des relations établies entre les contrôleurs de gestion et leurs interlocuteurs sont déterminantes et influencent largement les deux autres dimensions (a). Ce constat conduit, dans la suite de notre étude, à accorder au contrôleur de gestion décentralisé une attention particulière. En effet, celui-ci est amené à avoir, en principe, les relations les plus intenses avec les managers opérationnels et incarne la place que l'organisation souhaite donner à la fonction contrôle de gestion (b).

a. Les tâches, les relations et l'image comme accès au rôle

Les tâches des contrôleurs de gestion sont multiples et diversifiées, bien qu'un socle commun autour de la mesure de la performance soit apparu. Néanmoins, même si deux contrôleurs de gestion s'engagent dans les mêmes tâches et leur dédient un temps à peu près similaire, cela ne nous révèle que peu sur la finalité de leurs interventions respectives. Les limites – soulignées par Mintzberg (1970, p. 88) et Hales (1986, p. 280)- des travaux sur l'activité du manager ayant recours aux méthodes des agendas sont largement confirmées.

Dès lors, il apparaît nécessaire, **tout en s'appuyant sur le cadre descriptif utilisé au préalable**, de mettre à jour le sens que les contrôleurs de gestion donnent à leurs actions. Notre étude exploratoire montre que **les relations établies entre les contrôleurs de gestion et leurs interlocuteurs apparaissent essentielles** pour comprendre pour qui et pourquoi les contrôleurs de gestion réalisent ces tâches. Ce faisant, ce sont les rôles, désormais étayés et argumentés par les contrôleurs de gestion, qui sont révélés, et non plus des rôles sublimés, comme cela risquait toujours d'être le cas dans le cadre de questions posées « directement » à ce propos. L'analyse des entretiens de l'étude exploratoire nous conforte dans l'idée que l'analyse des tâches, l'image et bien sûr les relations est le meilleur moyen d'accéder aux rôles qu'endossent les contrôleurs de gestion, notamment dans le processus de contrôle organisationnel.

Activité des contrôleurs de gestion associée au rôle d'aide à la décision locale	
Tâches	Zones de compétences : Domaines : comptabilité, systèmes d'information... Partage des responsabilités avec les opérationnels ou les autres contrôleurs Mesure de la performance Reporting « externe » au siège Reporting « interne » à l'entité de rattachement Processus budgétaire Planification stratégique Contrôle interne, procédures Analyses spécifiques, projets transversaux
Relations	Relations hiérarchiques Qualité des relations et fréquence Relations fonctionnelles Qualité des relations et fréquence Relations avec les opérationnels Qualité des relations et fréquence
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

Tableau 3-9. Dimensions et items de l'activité du contrôleur de gestion

Le cadre d'analyse de l'activité du contrôleur de gestion n'est donc pratiquement pas modifié, mais assoupli dans son utilisation, l'imbrication des trois dimensions étant nécessaire afin de mettre en évidence le sens que les contrôleurs de gestion donnent à leur travail et le rôle que la fonction contrôle de gestion joue au niveau de l'organisation.

b. La figure du contrôleur opérationnel décentralisé : révélateur de la place de la fonction contrôle dans l'organisation

Notre analyse des entretiens fait émerger **quatre types de contrôleurs de gestion** : le contrôleur de gestion central situé au siège, le contrôleur de gestion central décentralisé, le contrôleur de gestion opérationnel opérant au siège et enfin le contrôleur de gestion opérationnel délocalisé. Dans la suite de cette étude, il semble pertinent d'accorder une place majeure aux contrôleurs de gestion opérationnels décentralisés. En effet, parmi ces quatre « types » de contrôleurs de gestion, **le contrôleur de gestion opérationnel et décentralisé** apparaît comme le plus à même de refléter la place de la fonction contrôle de gestion au sein des organisations étudiées. En effet, il incarne, selon nos analyses, **l'image et les rôles réels que l'organisation souhaite accorder à la fonction contrôle de gestion**. C'est en effet dans ce type de position que les contrôleurs de gestion particulièrement proches des opérationnels, vont être amenés à vivre **les tensions les plus vivaces**. Cette surexposition des contrôleurs de gestion opérationnels décentralisés permet également de comprendre la situation des autres contrôleurs de gestion, touchés par ces contradictions dans une moindre mesure. De surcroît, ce cas, que l'on pourrait qualifier d'extrême d'un point de vue méthodologique, donne à voir les stratégies mises en œuvre par les contrôleurs de gestion pour y faire face ainsi que leurs effets organisationnels potentiels.

3.1.2 La fonction contrôle de gestion

Nous avons établi à la fin du deuxième chapitre que la centralité de la fonction contrôle de gestion se déclinait en termes d'autorité et de type de client. Notre étude préliminaire ayant porté sur l'étude de l'activité individuelle des contrôleurs de gestion, elle n'apporte pas d'éléments nouveaux concernant ces dimensions. Il semble toutefois que l'autorité et l'activité des contrôleurs de gestion influencent et sont influencées par la rationalité dominante au sein de l'organisation.

3.1.3 Les déterminants de l'activité des contrôleurs de gestion

Nous confirmons largement les résultats des travaux de Boland (1993), Ahrens et Chapman (2000), ainsi que ceux de Bülher (1979) qui mettent en évidence la dimension contingente de l'activité des contrôleurs de gestion. Boland (1993) est un des rares exemples à avoir tenté d'identifier des problèmes standard posés aux contrôleurs de gestion soulignant que :

Le travail du contrôleur de gestion est bien plus caractérisé par les spécificités d'une organisation que par exemple celui de l'auditeur, ce qui rend la tâche de compréhension de ses contenus et de ses processus plus délicate.

L'analyse de nos entretiens exploratoires met en évidence quatre éléments qualifiés d'environnementaux. La pression actionnariale, la prévisibilité de l'environnement, l'appartenance de l'organisation à un marché réglementé, ou à l'opposé, dont les prix sont fixés par les marchés financiers et enfin une situation monopolistique d'Etat, ou quasi monopolistique privé, semblent avoir une influence sur notre objet d'étude. Trois facteurs organisationnels influencent également l'activité du contrôleur de gestion : l'appartenance à un groupe, la structure de l'organisation et ses systèmes d'information, ainsi que la technologie de son processus de production. Ces facteurs de contingence viennent compléter ceux que nous avons identifiés au chapitre précédent.

Cette analyse nous permet de reformuler les liens existants entre les différentes variables de notre cadre conceptuel initial (Figure 3-13).

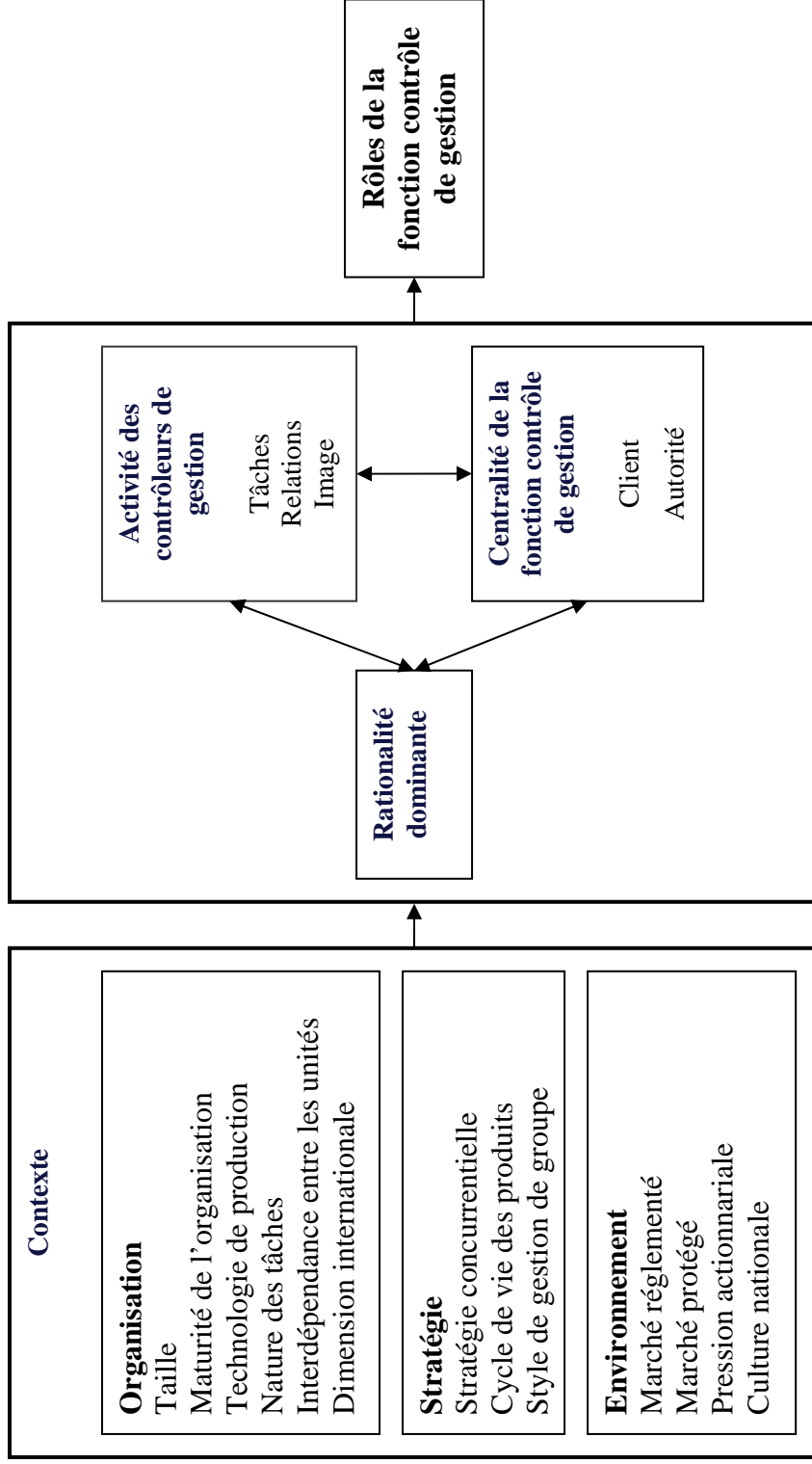


Figure 3-13. Nouvelle version du cadre théorique

Cette étude a deux ambitions principales : comprendre l'activité des contrôleurs de gestion mais également proposer des pistes explicatives. Nous avons conclu, d'après l'analyse de l'étude exploratoire, que la dimension essentielle de l'activité des contrôleurs de gestion était la **qualité et la nature des relations qui s'instaurent avec les opérationnels**. Ceci nous conduit, dans la suite de notre étude empirique, à accorder une place de choix aux témoignages des contrôleurs de gestion décentralisés.

L'étude exploratoire a également permis de mettre en évidence un élément doté d'un statut spécifique : la rationalité dominante. Celle-ci agit directement sur la nature des relations entre les contrôleurs de gestion et leurs interlocuteurs, mais elle résulte également de la centralité et de l'activité des contrôleurs de gestion.

3.2. STRATEGIE DE RECUEIL ET D'ANALYSE DES DONNEES DE LA SECONDE PHASE EMPIRIQUE

Dans la seconde phase du travail empirique, nous avons fait le choix de procéder par études de cas. Nous présentons donc les caractéristiques du recueil des données (3.2.1), en particulier la composition de notre échantillon (3.2.1a) et les spécificités des méthodes de collecte, en particulier la double triangulation dont un cas a fait l'objet (3.2.1b). Un second temps est dédié à une présentation de la méthode d'analyse des données (3.2.2). Le dictionnaire des thèmes reste très proche de celui utilisé pour l'étude préliminaire (3.2.2a), en revanche, la sélection des cas nous permet de mettre en place un dispositif de comparaison des cas susceptible d'enrichir notre analyse (3.2.2b).

3.2.1 Le recueil des données par le dispositif des études de cas

Dans le cadre de la phase d'approfondissement, notre objectif est double. D'une part, nous souhaitons **affiner notre compréhension** de l'activité des contrôleurs de gestion. La multiplication des entretiens au sein d'une même organisation nous permet de distinguer des caractéristiques récurrentes.

Une sélection intelligente des cas permet d'évacuer des variations indésirables et facilite la généralisation des résultats. Idéal-type, cas représentatifs...le choix ne doit surtout pas être fait au hasard (Eisenhardt, 1989).

D'autre part, nous souhaitons mettre à jour **les contextes organisationnels** dans lesquels les contrôleurs différents types de rôles. Pour cela, des études de cas approfondies, constituées d'analyses d'entretiens, de documents –notamment des rapports annuels- ont été menées. Nous présentons successivement les modalités de constitution de l'échantillon des études de cas (a) puis les méthodes de collecte des données utilisées (b).

a. Echantillon des études de cas

Douze études de cas ont été menées dans six industries différentes (Tableau 3-10). L'objectif est de permettre une comparaison intra-industrie et inter industrie, en analysant un nombre de

cas relativement important, tout en essayant de conserver le caractère contextualiste propre aux analyses de cas approfondies. Néanmoins, la multiplicité des facteurs de contingence identifiés dans la littérature et complétés par l'étude préliminaire nous a conduit à tenter de limiter le nombre de ces facteurs. Ainsi, les facteurs suivants ont été neutralisés :

- **La taille** : en termes d'effectifs, comme en termes de chiffre d'affaires, il s'agit de **très grandes entreprises**. Le nombre d'employés est compris entre 50 000 et 265 000, et le plus petit chiffre d'affaires s'élève à 9 milliards d'euro, chiffres 2003.
- **La dimension internationale** : toutes les entreprises réalisent plus de 60% de leur chiffre d'affaires à l'export, et ont toutes des entités de production hors de leur pays d'origine.
- **La technologie au sens de Woodward (1965)** : toutes les entreprises sont des entreprises de production de masse.
- **Le niveau d'incertitude de l'environnement** : toutes les entreprises de l'échantillon font face à un environnement incertain.
- **Le cycle de vie des produits**. Toutes les entreprises de l'échantillon des études de cas gèrent un portefeuille de produits qui regroupe à la fois des produits en phase de croissance et en phase de maturité.
- **La pression financière**. Toutes les organisations sélectionnées sont cotées et publient au minimum semestriellement leurs résultats.
- **Les entreprises publiques ou appartenant à des marchés monopolistiques ou à des marchés dont les prix sont fixés sur des marchés internationaux** ne font pas partie de notre échantillon pour les études de cas.

Afin de pouvoir limiter le nombre de facteurs de contingence potentiels, les entreprises choisies doivent être des **concurrents directs** au sein d'une même sous-industrie. Nous nous assurons ainsi qu'ils tentent de répondre aux mêmes contraintes, aux mêmes configurations de forces (au sens des forces de Porter). Ainsi, en comparaison intra-industrie, les entreprises ont le même type de **clients, de fournisseurs, de produits de substitution, de risques de nouveaux entrants, de concurrents et d'influence de l'Etat**.

Entreprise	Nombre d'entreprises	Secteur ⁶⁹	Sous-industrie	CA 2003 (en milliards)	% CA à l'export	Effectif global du groupe	Publication	Cotation
Antalagyx	6	Chimie	Produits pharmaceutiques	18,9 M\$	-	60 000	Trimestrielle	Londres, NY, Stockholm
Gastralgyx	4	Chimie	Produits pharmaceutiques	16,8 M€	80	69 000	Trimestrielle	Frankfort+Paris+NY
Equipauto	9	Véhicules Equipements	et Equipement des véhicules	9,2 M€	67	70 000	Trimestrielle	Paris
Siègeauto	5	Véhicules Equipements	et Equipement des véhicules	10,1 M€	65,5	60 000	Semestrielle	Paris
Franceauto	6	Véhicules Equipements	et Constructeur automobile	54,3 M€	-	200 000	Semestrielle	Paris
Nationauto	9	Véhicules Equipements	et Constructeur automobile	36,4 M€	65	132 000	Semestrielle	Paris
LuxuryLux	5	Luxe et cosmétique	Divers (Luxe)	12 M€-	85	56 000	Semestrielle	Paris
Beauty or not			Luxe : Produits cosmétiques					
Beauty Luxe Public	10	Luxe et Chimie	et Produits d'hygiène	13,7 M€	70	49 100	Semestrielle	Paris
Mondomarket			Produits d'hygiène					
Soin de soi et Delicatessen	14	Chimie et Agroalimentaire	et divers alimentaire	52,2 M€	80	265 000	Trimestrielle	Amsterdam, Londres, NY, Bruxelles
Agape	3	Agroalimentaire	Divers (Alimentaire)	56,1M€	-	230 000	Semestrielle	Zurich + 5 places européennes

Tableau 3-10. Présentation des entreprises faisant l'objet d'étude de cas

⁶⁹ Libellés correspondant à la classification des codes NAF de l'INSEE de juin 2004 (www.insee.fr)

b. Méthodes de collecte des données

Les études de cas sont composées principalement d'entretiens et d'analyses de documents. Soixante-treize entretiens centrés souples ont été réalisés. Chaque entretien a duré entre 45 minutes et 2h30 ; ils ont été **enregistrés** et **retranscrits dans leur intégralité**, générant une masse d'information de plus de 1200 pages (pour les entretiens réalisés à l'occasion de la seconde étude empirique).

De plus, dans une des études de cas, nous avons triangulé les méthodes, en menant une observation non participante d'un contrôleur de gestion durant trois jours. Nous avons également triangulé les sources, grâce à des entretiens avec des chefs de produit.

Notre triangulation des données et des sources 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. Les documents analysés proviennent essentiellement des sites internet des organisations.

3.2.2 Méthode d'analyse des données

a. Dictionnaire des thèmes

Aux quatre thèmes abordés au cours des entretiens de la phase préliminaire, deux autres thèmes sont venus s'ajouter : celui du parcours de l'individu et celui de ses motifs de satisfaction et d'insatisfaction au travail. Le dictionnaire des thèmes utilisé dans la seconde phase de terrain reprend donc la structure du dictionnaire des thèmes utilisé dans la phase préliminaire et y ajoute deux thèmes :

- Individu

Le thème « individu » rassemble les informations associées au parcours de l'individu. Le sous-thème « parcours » fait référence à son bagage de formation et le second sous-thème « autres expériences » regroupe des informations relatives à ses expériences passées.

- Satisfaction et insatisfaction au travail

Le thème « satisfaction et insatisfaction au travail » regroupe l'ensemble des informations ayant trait à ce que les contrôleurs de gestion ont présenté comme étant des sources de satisfaction et d'insatisfaction dans leur activité. Deux axes se sont distingués : les sources de satisfaction/insatisfaction liées à la tâche et celles liées aux relations que les contrôleurs de gestion entretiennent avec leurs interlocuteurs.

L'objectif de la collecte d'information sur ces thèmes est l'accumulation du maximum d'indices permettant de comprendre le sens que le contrôleur de gestion interviewé donnait à son expérience actuelle.

Thèmes	Sous-catégorie	Items		
Organisation	Marché			
	Taille			
	Histoire			
	Technologie			
	Stratégie			
	Pression actionnariale			
Individu	Parcours			
	Autres expériences	Activité Contexte		
Fonction contrôle de gestion	Rationalité financière	Culture financière Culture alternative		
	Culture entreprise			
	Histoire	Difficultés Dates clés		
	Structure	Objectifs de l'unité Répartition des tâches		
	Implication			
	Activité	Tâches	Plan Contrôle budgétaire Reporting Projets Systèmes d'information Semaine type Réunions	
Relations			Fréquence des contacts Contacts informels Qualité des relations avec les opérationnels Effets de la culture	
			Image	Image liée à la tâche Image liée à la relation Image traditionnelle Identité organisationnelle
				Satisfaction et insatisfaction au travail
			Insatisfaction au travail	

Tableau 3-11. Dictionnaire des thèmes et des codes de l'étude de cas

Ces codes sont descriptifs. Ils ont permis de retrouver, au sein des entretiens réalisés les extraits pertinent pour décrire telle ou telle caractéristique du cas.

b. Dispositif de comparaison des cas

Douze études de cas ont été menées dans six industries différentes (Tableau 3-12). L'objectif est de permettre une comparaison intra-industrie et inter-industrie selon un principe de réplication. Notre hypothèse sous-jacente est que les organisations d'une même sous-industrie et de taille similaire vont partager un grand nombre de facteurs de contingence.

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

Tableau 3-12. Synthèse des entretiens menés dans le cadre des études de cas

Le principe de réplication dans les recherches qualitatives est selon Yin (1994) analogue à celui qui prévaut dans les expérimentations multiples, chaque cas correspondant à une expérimentation. Il existe deux critères de sélection des cas. Chaque cas est sélectionné soit parce qu'on suppose trouver des résultats similaires (réplication littérale), c'est l'objectif ici entre les deux constructeurs Nationauto et Franceauto. En effet, ces entreprises appartenant à deux secteurs identiques, devraient faire face à des facteurs de contingence similaires. La réplication théorique suppose qu'on aboutisse à des résultats différents, c'est le cas ici entre les entreprises de grande consommation et les constructeurs automobiles (Royer et Zalowski, 2003, p. 215).

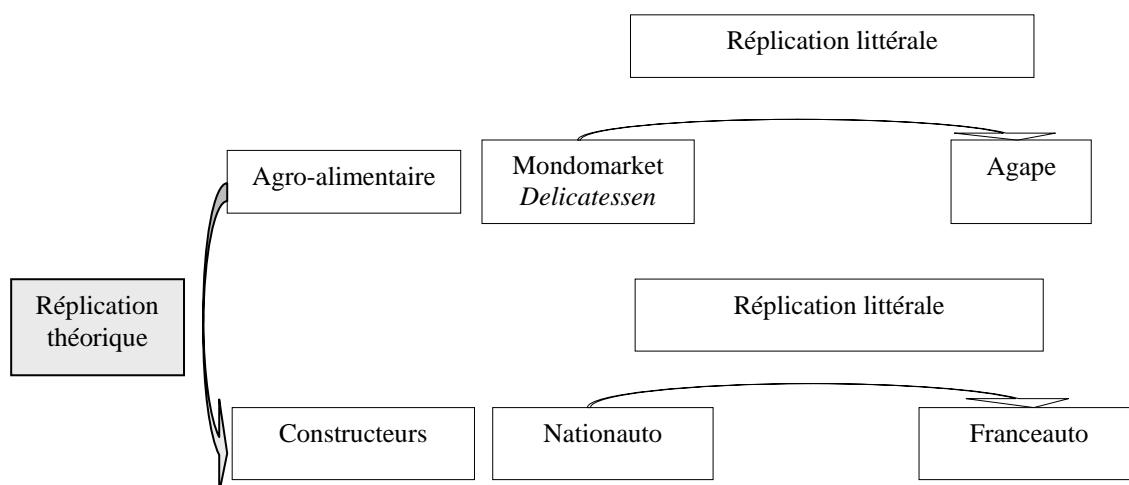


Figure 3-14. Principes de la réplication théorique et littérale

En outre, les choix opérés dans notre échantillonnage ouvrent d'autres questionnements :

- Certaines organisations couvrent plusieurs sous industries, comme Mondomarket et Beauty or not Beauty. Ceci nous permet de comparer **l'influence de l'organisation à celle de l'industrie** sur l'activité des contrôleurs de gestion.
- Nous avons eu accès à des configurations **clients-fournisseurs**. En l'occurrence, nous pouvons comparer l'activité des contrôleurs de gestion d'un même secteur, au sein d'organisations aval et amont.

CONCLUSION

Nous avons, au cours de ce chapitre, présenté les choix méthodologiques de l'étude préliminaire et l'analyse de cette étude. Nos résultats nous amènent à affiner notre cadre conceptuel et à déployer un nouveau dispositif méthodologique pour la suite de l'étude empirique.

L'analyse des vingt-deux entretiens menés dans le cadre de l'étude préliminaire enrichit notre compréhension de notre sujet à plusieurs égards. Tout d'abord, concernant l'activité des contrôleurs de gestion, elle confirme la variété de leurs tâches et l'existence d'un socle commun composé du reporting, du processus budgétaire et de la mise en place de procédures. En revanche, le recours au cadre d'analyse de Wrzeniewski et Dutton (2001) déclinant les activités en tâches, relation et image permet de porter une attention nouvelle à la nature des relations établies entre les contrôleurs de gestion et leurs interlocuteurs. Loin de la vision idyllique du « *business partner* » si fréquemment promue dans les revues professionnelles, la réalité du quotidien des contrôleurs de gestion est toute autre. Les relations sont souvent conflictuelles, parfois complices, mais toujours ambiguës. Il apparaît que les tâches réalisées et leur image sont très largement influencées par la qualité des relations qu'ils entretiennent avec leurs interlocuteurs. Une analyse en profondeur des relations du contrôleur de gestion est donc une condition sine qua none pour comprendre le sens que les contrôleurs de gestion donnent à leur travail mais également le rôle réel qu'ils jouent dans l'organisation.

Cette étude préliminaire nous permet également de proposer une **nouvelle typologie des postes de contrôleurs de gestion**. Parmi ces différents postes, **le contrôleur de gestion opérationnel décentralisé apparaît être un élément clé dans notre analyse**, vivant les tensions relationnelles les plus vives entre la loyauté supposée qu'il doit à la direction centrale et la nécessité de créer une collaboration avec des managers opérationnels qui n'y perçoivent pas toujours un intérêt. En outre, il semble que l'autorité et le client du contrôleur de gestion opérationnel décentralisé sont révélateurs de la place que la direction générale souhaite accorder à la fonction contrôle de gestion dans l'organisation.

Enfin, la dimension contingente de l'activité des contrôleurs de gestion a été largement confirmée dans cette étude. Outre les différents facteurs identifiés, un nouvel élément d'analyse a émergé : **la rationalité dominante** au sein de l'organisation. Celle-ci jouit d'un statut particulier car elle influence et est influencée l'activité des contrôleurs de gestion et la centralité de la fonction contrôle de gestion.

Ces conclusions nous amènent à repenser notre cadre d'analyse de la fonction contrôle de gestion à partir des notions de rationalité dominante, d'activité des contrôleurs de gestion (tâches, relations et image) et de centralité de la fonction (autorité et client). Cette grille sera utilisée pour analyser les douze études de cas choisies.

SECONDE PARTIE - LA FONCTION CONTROLE DE GESTION : TYPOLOGIE ET ETUDE DES ROLES

La première partie a permis de proposer, à partir d'une revue de la littérature complétée par une étude empirique, un cadre théorique pour étudier l'activité des contrôleurs de gestion et la place de la fonction contrôle de gestion.

La seconde partie de cette recherche est dédiée à l'analyse de la seconde étude empirique. Cette étude est constituée de douze études de cas réalisées dans le cadre d'un dispositif de réplification littérale et théorique : dans six secteurs différents, deux organisations concurrentes sont étudiées. Plusieurs facteurs de contingence identifiés dans la revue de la littérature et au cours de l'étude préliminaire, sont ainsi neutralisés. Ce dispositif méthodologique est un compromis entre la nécessité d'accumuler une quantité d'information importante dans chaque cas afin de comprendre le contexte de l'activité des contrôleurs de gestion, tout en couvrant des situations diverses. La collecte des données est essentiellement composée d'entretiens, soixante-treize au total, complétés avec des données secondaires comme des rapports annuels et une observation non participante⁷⁰.

L'objectif étant de construire une typologie des fonctions contrôle de gestion, nous avons approfondi les cas qui semblaient se différencier nettement des autres. 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. A 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 conduit à retenir quatre études de cas principales et à les présenter comme des idéaux-types.

Le quatrième et le cinquième chapitres présentent donc l'analyse approfondie des quatre idéaux-types de fonction contrôle de gestion. Les fonctions contrôle de gestion partenaire et discrète, toutes deux au service du management local, sont exposées dans le quatrième chapitre. Les fonctions contrôle de gestion garde-fou et omnipotente, au service de la direction générale, sont analysées dans le cinquième chapitre. Le sixième chapitre propose une analyse transversale des cas. Leur comparaison permet de construire une typologie des fonctions contrôle de gestion, d'en étudier les facteurs de contingence ainsi que le rôle joué dans le changement.

⁷⁰ La triangulation des sources et des méthodes n'a été réalisée dans un seul cas, celui de Beauty or not Beauty. En effet, les analyses de l'observation participante et des entretiens avec les chefs de produit se sont avérées largement convergentes avec celles auxquelles nous avons abouti à partir des entretiens avec les contrôleurs de gestion. Pour des raisons de coûts de collecte nous n'avons donc pas répliqué ce dispositif dans chacune des études de cas.

Chapitre 4 - DES FONCTIONS CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DU MANAGEMENT LOCAL

INTRODUCTION

Plusieurs études de cas ont révélé une fonction contrôle de gestion au service du management local⁷¹. Mondomarket et Beauty or not Beauty sont les cas où, d'une part, nous avons pu collecter le plus d'information et d'autre part, dont les caractéristiques semblaient les plus marquées. Nous avons donc choisi de les considérer comme des idéaux-types autour desquels peuvent être « rapprochés » les autres cas. Toutefois, les fonctions contrôle de gestion de ces organisations ne jouissent pas du même degré d'autorité. Dans le cas de Mondomarket, la fonction contrôle de gestion peut être qualifiée de partenaire, jouissant d'une autorité certaine et formant ainsi un tandem avec le responsable opérationnel, bien souvent un chef de produit. Dans le cas de Beauty or not Beauty, il semble, à l'opposé que la fonction contrôle de gestion bénéficie d'un faible degré d'autorité, n'étant pas perçue comme un prestataire d'informations pertinentes pour la prise de décision.

La première section présente donc le cas de Mondomarket et la seconde est dédiée au cas de Beauty or not Beauty. Le plan adopté est similaire : après avoir présenté l'organisation et les personnes interviewées, un deuxième temps est consacré aux éléments caractéristiques de la rationalité dominante. Dans un troisième temps, l'activité des contrôleurs de gestion est analysée afin de faire émerger la place de la fonction au sein de l'organisation. Les effets de cette place sont enfin évalués tant au niveau organisationnel qu'au niveau individuel, en termes de satisfaction et insatisfaction au travail.

⁷¹ Mondomarket Delicatessen et Soins de Soi et de la Maison, Agape, Beauty or not Beauty Public, Beauty or not Beauty Luxe, Luxury Lux, Gastralgyx et Antalgyx sont les huit études de cas dans lesquelles la fonction contrôle de gestion apparaît au service du management local. Nous verrons en détail les points communs et les différences entre ces différentes études dans le chapitre 6.

Section 1 LA FONCTION CONTROLE DE GESTION PARTENAIRE

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. Moi, je suis sur le business des lessives et assouplissants et je le maîtrise parfaitement maintenant. Ça donne une certaine satisfaction, une certaine autonomie. On supervise vraiment l'ensemble et tous les éléments financiers passent par nous. Quelquefois c'est un peu lourd parce que c'est beaucoup de choses à gérer.

Charlotte, Contrôleuse de gestion, Business Team Soins de la Maison, Mondomarket

Présentation de l'organisation et des personnes interviewées

1.1. PRESENTATION DE L'ORGANISATION ET DES PERSONNES INTERVIEWEES

Le groupe d'envergure mondiale Mondomarket, spécialiste des produits de grande consommation, est constitué du britannique Mondomarket PLC et du néerlandais Mondomarket NV. Si les deux entités ont chacune leur organisation et leur marché, elles gardent la même direction et suivent la même stratégie d'expansion. Bien que les contrôleurs de gestion interviewés aient souligné une certaine différence de « culture » entre les deux branches, il apparaît que l'activité des contrôleurs de gestion soit relativement homogène dans l'ensemble de l'organisation, **si l'on compare aux autres cas de cette étude**⁷². Ainsi, l'analyse proposée dans cette présentation peut donc, dans ses grandes lignes, être élargie à l'ensemble de l'organisation Mondomarket. Ci-dessous, quelques données relatives à Mondomarket et ses principaux concurrents sur chacun des sous-secteurs étudiés dans cette recherche.

Entreprise	Sous-industrie	CA 2003 (milliards €)	% CA export	Effectif global	Publication	Cotation
Beauty or not Beauty Luxe et BnBPublic	Luxe : Produits cosmétiques et Produits d'hygiène	13,7 M€	70	49 100	Semestrielle	Paris
Mondomarket Soins de soi et Delicatessen	Produits d'hygiène et alimentaire	52,2 M€	80	265 000	Trimestrielle	Amsterdam, Londres, NY, Bruxelles
Agape	Divers (Alimentaire)	56,1M€	-	230 000	Semestrielle	Zurich + 5 places européennes

Tableau 4-1. Chiffres clés de Mondomarket et ses concurrents directs

⁷² Les différences portent sur la structure organisationnelle. Dans la branche Delicatessen, il n'existe pas de « mini-entreprises » mais des *business units* classiques. La taille des équipes est donc plus importante et les contrôleurs de gestion, semble-t-il, apparaissent moins intégrés que dans les petites unités créées récemment chez Mondomarket Soins de Soi et de la Maison. Ces différences apparaîtraient marquantes dans le cadre d'une étude portant exclusivement sur Mondomarket. Dans le cadre d'une étude dont le scope est plus large, l'arbitrage entre l'exhaustivité et une nécessaire synthèse nous invite à généraliser nos conclusions à ces deux cas.

1.1.1 Mondomarket : un leader de l'industrie des biens de grande consommation

Mondomarket fabrique et vend une large gamme de produits alimentaires, de cosmétiques en passant par les produits d'entretien et d'hygiène. Elle distribue ses produits partout dans le monde, notamment en Europe, aux Etats-Unis, en Amérique du Sud et en Asie. Les marques des produits Mondomarket bénéficient d'une très grande notoriété auprès du grand public.

Mondomarket est composé de deux branches : Delicatessen et Soins de Soi et de la Maison. La branche Delicatessen regroupe toutes les marques alimentaires et la branche Soins de Soi et de la Maison regroupe les marques liées à l'hygiène- shampoings, savons, déodorants- et aux marques de détergents –produits pour le lave-vaisselle, le linge, l'entretien des sols-.

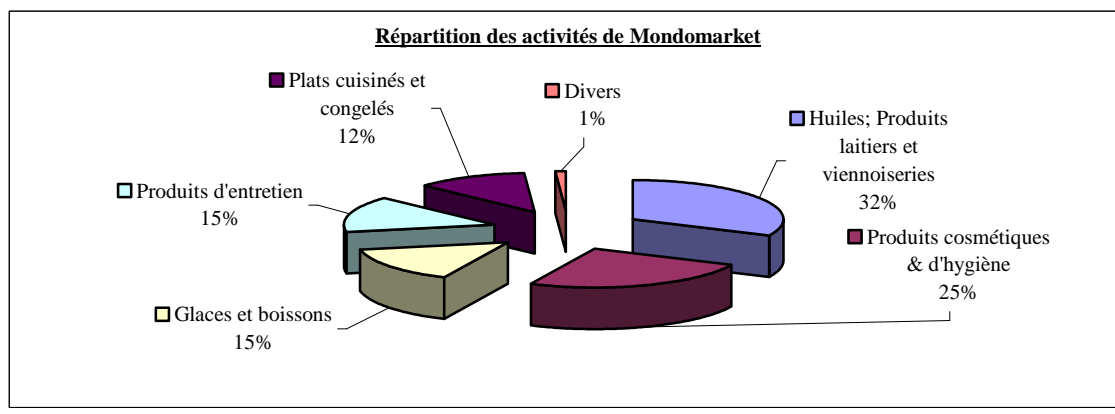


Figure 4-1. Activités du groupe Mondomarket

1.1.2 Les personnes interviewées

Pour la collecte des données chez Mondomarket Soins de Soi, un double point d'entrée a été utilisé. D'une part, une chef de produit de Soins de Soi nous a permis de rentrer en contact avec Anne, sa contrôleur de gestion. Nous avons bénéficié par la suite d'un « effet boule de neige », rencontrant ainsi Charlotte, laquelle nous a mis en contact avec Catherine et Emilie, et enfin Heathcliff. D'un autre côté, nous avons participé quelques temps à une enquête sur la fonction contrôle de gestion, menée par le cabinet BDO en collaboration avec le CREFIGE (Centre de Recherche Européen en Finance et Gestion). Notre participation très limitée à cette enquête nous a toutefois permis de rencontrer M. Edgar, désormais en poste chez Delicatessen et de lui poser quelques questions sur son expérience en tant que Directeur Soins de Soi France.

La majorité des entretiens ont eu lieu au siège de Mondomarket Soins de Soi et de la Maison. Pour l'entretien de Heathcliff, contrôleur de gestion en usine de Soins de Soi, nous nous sommes rendus dans l'Oise. Les personnes interviewées nous ont semblé porter un grand intérêt pour notre sujet et nous ont accordé entre une heure et une heure et demie d'entretien.

	Années expé. CDG ⁷³	Années expé. Poste ⁷⁴	Effectif Service CDG	Formation	Intitulé du poste ⁷⁵	Position hiérarchique ⁷⁶	Rattachement opérationnel	Type d'unité ⁷⁷
Emilie Catégorie de la maison Soin de la maison	5	3	2	Ecole de commerce	Contrôleur de gestion	N	Directeur de Division	Division
Catherine DCG Corporate France	7	2	6	Université et Sciences Po	DCG	N-1	Directeur Financier	Filiale
Edgar Ex-Directeur France Soin de Soi	10	3	15	Ecole d'ingénieur	DCG	N	D.A.F	Filiale
Anne Mini-Entreprise Soin de Soi	1	1	3	Maîtrise de biologie	Contrôleur de gestion	N	Directeur d'une BU	Business Unit
Charlotte Mini-Entreprise Soin de la Maison	4	2	2	Ecole d'ingénieur+ 3 ^{ème} cycle école de commerce	Contrôleur de gestion	N	Directeur d'une BU	Business Unit
Heathcliff Contrôleur Catégorie et usine Soin de Soi	5	2	4	Université	DCG	N	Directeur de Division	Division et Usine

Tableau 4-2. Profils des personnes interviewées chez Mondomarket – Soin de soi et de la maison

1.2. UNE RATIONALITE HYBRIDE ENTRE FINANCIER ET MARKETING

La culture de Mondomarket connaît une profonde transformation. Les dirigeants ont engagé une nouvelle stratégie nommée « *path to growth* », le chemin de la croissance. L'actionnaire est désormais explicitement au centre de Mondomarket et la convergence des buts individuels est assurée par la généralisation de l'actionnariat auprès des individus, soit via des plans d'épargne retraite, soit via des systèmes de stock-options. « L'actionnaire n'est plus un

⁷³ Le nombre d'années d'expérience en contrôle de gestion regroupe au total le nombre d'années passées dans des postes de contrôleurs de gestion ou de directeurs du contrôle de gestion, au sein de l'entreprise actuelle, ou au cours du parcours professionnel.

⁷⁴ Le nombre d'années dans le poste est un arrondi supérieur. Tous les contrôleurs de gestion en poste depuis moins d'un an se voient donc attribuer « 1 ».

La colonne « Poste » standardise la fonction autour d'un libellé plus commun. Le critère choisi, bien que relativement arbitraire est le suivant : existence ou non de subordonnés.

- Contrôleur de gestion (sans subordonné)
- DCG (Directeur du Contrôle de gestion, ayant des subordonnés directs)

⁷⁵ Il est à noter sur ces deux libellés que nous n'avons pas pris en compte, faute d'information, les expériences professionnelles accumulées dans d'autres domaines. Dans certaines entreprises, la mobilité fonctionnelle étant favorisée, des directeurs du contrôle de gestion peuvent avoir une relativement courte expérience en contrôle de gestion.

⁷⁶ Nous avons également tenu à faire apparaître la position hiérarchique de l'individu. Il s'agit donc d'une position hiérarchique relative à l'entité à laquelle l'individu est rattaché (N-2, N-1, N). Ainsi, un contrôleur de gestion opérationnel, totalement intégré à une équipe opérationnelle, se voit attribué la mention « N », s'il n'a pas de rattachement hiérarchique supra au sein de l'unité opérationnelle dans laquelle il intervient.

⁷⁷ Pour obtenir une meilleure lisibilité du poste nous avons donc combiné cet élément au type d'entité auquel l'individu est rattaché : siège, branche ou zone, division, filiale, usine, BU (business unit ou unité opérationnelle)

individu lambda, c'est désormais chacun des salariés », déclare Edgar, l'ex directeur du contrôle de gestion Soin de Soi France. Cela change aussi la façon de communiquer au sein du groupe, puisque la transparence voulue dans la communication réalisée auprès des actionnaires doit trouver un pendant au sein de l'organisation, composée, elle aussi, d'actionnaires (1.2.1). Peu à peu, la volonté d'abandonner les plans stratégiques pour se diriger vers une gestion en termes de projets remet en cause le mode d'évaluation des actions mises en œuvre. Les « balance scorecards » sont perçus comme des outils efficaces de mise en concurrence « objective » des différents projets (1.2.1a). Il semble également délicat de ne pas évoquer la relation avec les clients (la grande distribution) qui rend si particulière la problématique des entités françaises au sein des groupes multinationaux (1.2.1b). Cette nouvelle stratégie s'est associée à un redécoupage de l'organisation autour de mini-entreprises (1.2.2), ensembles de fonctions regroupées autour d'une marque. Les choix organisationnels effectués sont tout aussi révélateurs de cet équilibre entre marketing et financier (1.2.3).

1.2.1 Positionnement stratégique

La première page du rapport annuel de 2003 de Mondomarket s'ouvre sur ces mots : « Notre objectif chez Mondomarket est de satisfaire les besoins des gens partout dans le monde, d'anticiper les souhaits de nos consommateurs et de nos clients et d'y répondre en alliant créativité et compétitivité grâce à des produits de marque et des services qui améliorent la qualité de vie ». Concernant l'activité de Mondomarket, l'accent est mis sur les marques : « le portefeuille de Mondomarket inclut quelques unes des marques les plus connues et les plus appréciées au monde. Notre croissance continue dépend de notre capacité à maintenir leur valeur, en veillant à garder leur qualité et leur compétitivité et en offrant au consommateur de véritables innovations ». Toutefois, comme nous l'avons vu au cours de l'étude exploratoire, l'industrie dite de grande consommation est particulièrement marquée, en France, par la spécificité de la distribution. La position concurrentielle a été présentée dans le chapitre précédent (Figure 3-4).

Modomarket est un des acteurs majeurs de ce secteur. Ses facteurs clé de succès reposent essentiellement sur les relations avec les distributeurs et la capacité à offrir des produits de marque, perçus comme innovants et compétitifs par le client final.

L'entreprise a connu de profondes transformations ces dix dernières années, notamment en raison de l'augmentation de la pression actionnariale (a) et des nouvelles problématiques client, liées notamment à l'eupéanisation du marché (b).

a. Mondomarket : vers un modèle culturel centré sur l'actionnaire

Plusieurs témoignages soulignent l'évolution récente de Mondomarket. Ces dernières années, celle-ci a en effet largement fait passer son désir d'une plus grande transparence en termes de communication sur sa stratégie, auprès de ses actionnaires, mais aussi de ses employés.

C : Mondomarket a-t-elle changé en dix ans? Et en quoi?

*Eh bien, on a mis en place une grosse stratégie. Ce qu'ils appellent le **path to growth**. Parce que Mondomarket n'était plus intéressant pour les actionnaires. Donc, on a mis en place une **stratégie beaucoup plus offensive**. Ce qui s'est traduit par du ménage dans les*

*usines, fermer... [...] **On annonce plus de choses.** Enfin, on veut être plus légers, plus souples qu'on a pu l'être auparavant. (Anne, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Soins de Soi, Mondomarket)*

J'avoue que c'est une structure qui a énormément évolué. Une volonté de communication qui a changé de A à Z. C'est-à-dire que maintenant on a énormément de communication. Parce que, avant, la stratégie, il y avait six personnes dans le monde qui étaient au courant. J'exagère mais, enfin, dix. [...] Là, ça a vraiment changé du tout au tout. On a des cascades, on nous explique la stratégie de Mondomarket, la stratégie de l'alimentaire, la stratégie de Soins de Soi et de la Maison Europe. Et, après, on reconcentre et on dit, bon, de façon plus approfondie: "Dans votre pays ou dans votre catégorie, voilà." Ça, c'est passionnant. C'est super important pour la motivation. (Emilie, Contrôleuse de gestion, Catégorie, Soins de la Maison, Mondomarket)

*Un virage très net en termes de communication, autour de la gestion des marques, semble avoir des répercussions sur l'ensemble de la société. La chose que ça va remettre en cause fondamentalement, **c'est l'obligation de faire des choix.** Le consensuel a fait long feu chez Mondomarket. Donc, déjà, aujourd'hui, on sent que c'est une société qui est poussée, en tout cas par sa tête, à faire des choix. Enfin, déjà, dans la sélection des projets, ça vous oblige à faire plus de choix qu'avant. Et puis, quand ça va mal, ça vous oblige à prendre plus de décisions qu'avant. [...] Mondomarket a appris à gérer son portefeuille, donc à prendre des décisions, à arrêter des marques, à en vendre, à en mettre sur le marché, à se séparer, à acquérir un jour, deux jours après à revendre une partie du portefeuille. C'est tout à fait nouveau. Avant, Mondomarket avait son portefeuille et avait un peu... On faisait le ménage pour lui. Le ménage dans les marques Mondomarket a longtemps été fait par l'extérieur. Un jour, monsieur Carrefour, qui était la dernière enseigne dans laquelle vous aviez la marque zoum-zoum, déréférençait votre produit. Le produit était mort. Ca, c'était la gestion de marché pendant très longtemps. Maintenant, Mondomarket, avant que Monsieur Carrefour déréfence le produit dring-dring, pendant que la marque dring-dring a encore une valeur, il décide de la vendre à monsieur Truc-Muche qui en fera bien meilleur usage que lui. Il est sur un des axes de création de la valeur, il a généré du cash, et c'était un projet. Gestion de marques. (Edgar, ex-Directeur du contrôle de gestion, Division France, Mondomarket)*

Les salariés déclarent ressentir également un plus grand « dynamisme » au sein de leur organisation qu'ils n'hésitent pas à qualifier de « pachydermique ». Ces évolutions vers davantage de transparence, de réactivité, sont associées dans l'esprit de nos interlocuteurs comme un véritable changement par rapport à leur image de Mondomarket, entreprise comportant des « lourdeurs » de fonctionnement, entreprise assurant une stabilité de l'emploi, cocon immobile, opaque et consensuel (voir annexe 4.1). A tel point, que, de façon assez surprenante, l'idée d'aller vers un modèle plus « américain », avec plus « de pression sur les gens », « une nécessité de prendre des décisions », « sentir qu'on peut être viré » est perçue comme un point positif.

*Quand je suis arrivée, j'ai rapidement vu qu'on n'était pas sur un système américain. J'ai l'impression qu'on **commence à avoir envie de jouer**, donc à mettre en place des systèmes... Moi, je trouve que, en trois ans, il y a un petit peu **plus de pression sur les gens.** C'est-à-dire qu'on **sent qu'on peut être viré.** On le sent. J'ai des exemples en face de moi. Donc, **si on n'est pas au niveau, c'est dehors.** (Charlotte, Contrôleuse de gestion, Business Team Soins de la Maison, Mondomarket)*

*C'est vrai qu'avant, Mondomarket, c'était un truc super sûr. On y entrait, on faisait trente ans de carrière sans aucun problème. **Il y avait des couples Mondomarket.** Il y avait le grand-père, le père, le... C'était vraiment... **Ce n'était pas La Poste mais presque.** Et c'est vrai que, bon, là, ça a complètement changé. On a fait le ménage dans les usines. Il y a beaucoup plus de turnover. On veut aller plus vite.[...] Donc ça, forcément, ça se sent*

aussi au niveau employés. Ce n'est plus aussi sûr qu'avant. **Il y a davantage l'esprit de compétition.** Avant, il y avait peut-être moins cet esprit-là. C'était peut-être plus famille, plus père. "Bon, allez, on va y arriver. De toute façon, on est dans un grand groupe." Là, on se remet plus en cause. Et, du coup, ça se voit aussi par la politique de motivation et de rémunération. Tout s'adapte à cette stratégie où on veut aller plus vite, plus loin, où on veut avoir plus de profit, où on veut gagner plus de parts de marché... Donc c'est vrai que ça s'est ressenti sur le quotidien, sur **la mentalité de la boîte.** Tout s'accélère, tout va plus vite et on n'est plus sûr de son poste en se disant: "Allez, je vais faire ma carrière, je vais bouger tous les trois ans, je vais aller là, là, là. C'est bien." [...] Et puis, les gens se reposaient sur leurs lauriers. Un peu trop sûrs d'eux, quoi. Et les employés étaient aussi comme ça, **très fiers d'appartenir au groupe et de dire : "C'est bon, quoi. Ça va. Tout roule."** (Anne, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Soins de Soi, Mondomarket)

En dépit de quelques lourdeurs, nos interlocuteurs reconnaissent certains avantages à évoluer dans une organisation d'une telle envergure. Cette situation leur permet notamment de développer des opérations qu'ils n'auraient jamais pu développer dans une organisation de taille plus restreinte.

*On se dit souvent que c'est super d'être Mondomarket parce que [ça nous permet] de **débloquer des budgets.** Si on était une petite boîte, on n'aurait jamais eu ce budget." « [On nous dit] OK. On vous donne un énorme budget. Toutes les autres catégories vont vous aider. Et c'est vous, cette année, qui allez avoir -je ne sais pas- 100% des supports marketing. Allez-y. Dépensez-le. **On croit en vous.** On sait que vous allez quadrupler, quintupler votre chiffre d'affaires. » (Emilie, Contrôleuse de gestion, Catégorie, Soins de la Maison, Mondomarket)*

Mondomarket vit donc une période de mutation. L'ancienne image, d'entreprise tranquille, dotée de structures quelque peu sclérosées, peu réactives, véritable cocon pour les employés, est, selon nos interlocuteurs, en train de s'estomper. La volonté de créer de la valeur pour l'actionnaire et de faire de chaque employé un actionnaire, modifie considérablement la perception qu'ont les individus de l'entreprise. Ils associent ce virage culturel à une possibilité pour eux d'être valorisés en fonction de leurs performances et croient à une remise en cause du caractère immobiliste de Mondomarket.

b. Les clients : la spécificité du contexte français

Le poids des clients est extrêmement important dans la représentation de l'environnement que partagent les individus chez Mondomarket. En France, les problématiques et les rapports de force sont spécifiques. Avec cinq grands distributeurs contre plus de mille en Italie, Mondomarket n'aborde pas les questions de la même façon. Le poids des distributeurs influence ainsi la structure organisationnelle – nous le verrons au point 1.3.2d- puisqu'ont été créées des « customers teams », en parallèle des mini-entreprises organisées par marque groupe de produits.

*Le client est important ici parce qu'il n'y en a que cinq. Donc, en fait, si on perd Carrefour, c'est beaucoup plus grave que si on perdait Skap, qui est quand même notre plus grosse marque. Parce que **Carrefour fait 30% du chiffre d'affaires.** Ce n'est pas du tout la même problématique, quoi. C'est sûr qu'en Italie où il y a mille clients, ils se moquent d'en perdre un. Donc, on suit des données opérationnelles par client pour tout ce qui est distribution valeur, mise en avant, les têtes de gondole, les machins, etc. On a ce qu'on appelle un plan d'émergence, [c'est-à-dire] un plan national de promotion, donc toutes les enseignes ont exactement les mêmes promotions. Après, il y a les opérations spécifiques parce que... **Carrefour a tous les ans un an de plus,** donc il faut faire son*

anniversaire, tout ça. (Catherine, Directrice du Contrôle de gestion Corporate, Division France, Mondomarket)

Leur poids est tel que la façon d'aborder l'évaluation des performances est au centre même des négociations. Les équipes de Mondomarket réalisent ainsi des études afin d'identifier ce qu'ils nomme la profitabilité client (customer profitability), en comparant le chiffre d'affaires qu'ils génèrent dans une enseigne et les investissements qu'ils y ont réalisé.

*C'est beaucoup de collecte d'infos puisque, en fait, un DE⁷⁸ peut négocier un truc avec son client, il ne reporte pas forcément à Alban [contrôleur de gestion client] et donc **il faut absolument qu'on traque très, très bien ces trucs-là parce que ce sont des sommes énormes.** [...] Le truc en plus, c'est que la marge arrière, non seulement il faut qu'il s'assure qu'évidemment il la comptabilise correctement mais il faut aussi qu'il travaille avec le DE sur tout ce qui est exceptionnel ou récurrent. **Puisque, après, le problème, en fait, les enseignes ont trouvé le bon filon, elles partent toujours du chiffre de l'année précédente auquel... et elles veulent rajouter toujours un point de dérive, en gros. Donc il faut se mettre bien d'accord sur la base de référence, évidemment. Après, Alban fait beaucoup de travail autour de la profitabilité clients. Donc savoir chaque mois quel est le client le plus profitable. C'est de la customer profitability, c'est-à-dire comment le client est profitable chez nous.** (Catherine, Directrice du contrôle de gestion Corporate, Division France, Mondomarket)*

L'europricing, c'est-à-dire l'harmonisation des prix de vente aux distributeurs au sein de la communauté européenne est un sujet de première importance dans les industries de grande consommation. Jusqu'à une période récente (fin des années 90), les industries de la grande consommation, optaient pour une très grande standardisation des produits-qui leur permettaient une grande économie en terme de coûts-, mais jouaient allègrement sur les trois autres P du fameux « 4 P » (produit, promotion, place et prix) afin d'optimiser leurs ventes, dans les différents pays. Les produits, conçus et lancés à un niveau européen se retrouvent parfois même sous le même nom dans les différents pays, mais le positionnement prix restait spécifique au marché national et aux habitudes de consommation locales. En raison du poids des distributeurs en France, et de l'évolution de la législation, aujourd'hui, un Leclerc ou un Carrefour peut aisément décider d'aller s'approvisionner en glaces ou en lessive en Italie ou au Portugal, par exemple. Des calculs savants sont désormais effectués pour connaître le différentiel de prix à partir duquel le coût d'opportunité des distributeurs deviendrait trop élevé. La complexité du système des marges arrière, spécifique à la France, rend encore plus complexe ce calcul.

*Après, ce qu'on essaie de voir, c'est qu'on a toute une problématique d'europricing qui est liée à ça. [...] Parce qu'un Carrefour peut commander en Belgique ou ailleurs. On a régulièrement ce problème. Il faut limiter **les risques de parallel trade**, notamment avec les pays... Un truc tout bête. Par exemple, ça. Un truc Organical [nom d'un shampoing], à la limite, ça va à peu près puisque, en fait, là, c'est de l'anglais. **Les distributeurs ont pour obligation repacker**, enfin, de mettre les instructions et la composition en français. **Donc, après, il y a un coût discriminant.** Enfin, il y a une espèce de pallier qu'il faut chercher pour voir à partir de quand... Il faut se situer juste en dessous de la limite pour être sûrs que ça ne va pas nous poser des problèmes.*

Un Leclerc, justement, faisait plein de pub en disant: "Je suis allé chercher partout en Europe le produit au meilleur prix." Et, bon... Alors c'est pour ça qu'on a un calcul très

⁷⁸ Directeur d'Enseigne

particulier. La marge arrière est tellement importante chez nous qu'évidemment il faut pouvoir la comparer avec une marge avant qui est très élevée au Royaume-Uni ou dans d'autres pays. Donc on essaie d'avoir un indicateur qui puisse convenir à tout le monde et qu'on puisse comparer d'un pays à l'autre. Donc on le calcule pour un certain nombre de produits clefs. Après, la politique, ici, c'est qu'en Europe il ne faut pas être 5% au-dessus de l'europrice. Donc on a un eurobond. C'est un peu comme le serpent monétaire européen et on navigue autour de cette bande. [...] Après, il y a la question du repacking. Une marque comme Caroline, elle s'appelle différemment dans chaque pays. C'est Cocolino en Italie. Les brosses à dents, les blisters pour mettre les brosses à dents sont différents, donc on ne peut pas les vendre d'un pays à l'autre... On a des petites parades comme ça. (Catherine, Directrice du contrôle de gestion Corporate, Division France, Mondomarket)

1.2.2 Structure organisationnelle

La structure de Mondomarket est matricielle, l'organisation se décompose en zones géographiques, puis en pays. A ce premier découpage, se superpose une organisation par produit, regroupé en catégories, où se prennent les décisions dites « stratégiques », du type lancement de produits, choix de localisation de production.

Au niveau local, les équipes sont organisées en « business team » ou mini-entreprises, autour des produits. Nous verrons cette organisation plus en détail, du point de vue des contrôleurs de gestion, dans la partie « Organisation » de notre exposé.

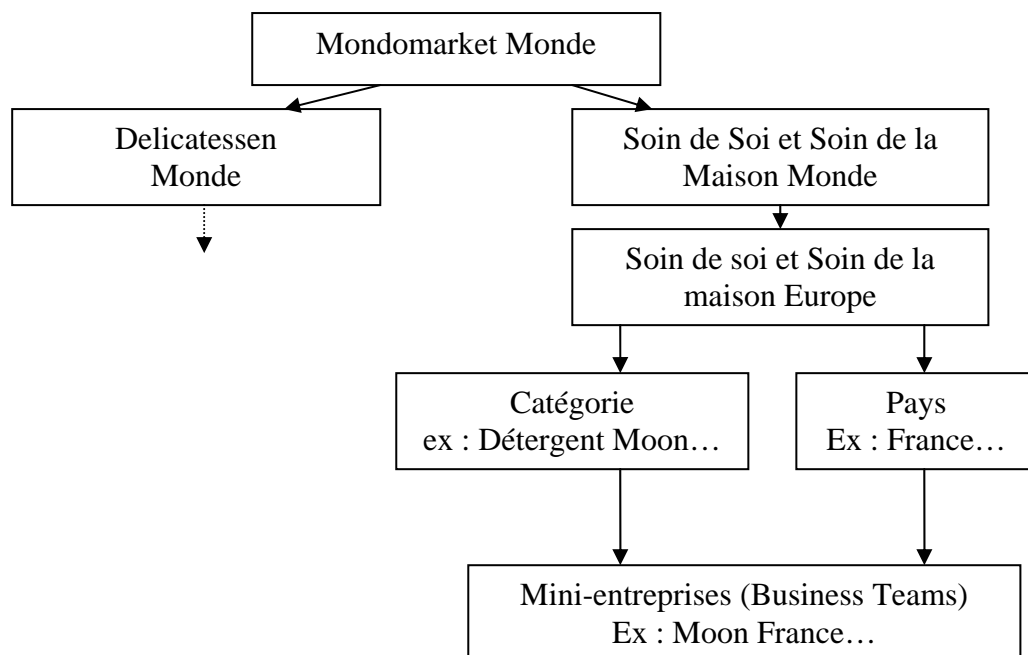


Figure 4-2 .Structure matricielle de Mondomarket

La mise en place de la stratégie « path to growth », comme nous l'avons dit précédemment, a été associée à une réorganisation autour de projets et de mini-entreprises.

Les structures ont déjà évolué. Aujourd'hui, opérationnellement, les structures ont été obligées d'évoluer en n'ayant plus le marketing comme unique point de mire. Pour être aujourd'hui efficaces collectivement, on fonctionne en équipe projet derrière une marque.

Pas pour défendre un projet financier mais pour déjà, opérationnellement, être efficaces vis-à-vis de nos clients, mais pas uniquement. Parce que, aujourd'hui, une relation avec un client - prenez Carrefour, Auchan -, ce n'est plus un monsieur Ventes qui va parler à un monsieur Achats. Les fonctions logistiques, les fonctions financières se parlent. Les choses sont déjà plus compliquées. Et puis, en fait, aujourd'hui, vous allez défendre le positionnement. Donc vous n'allez plus dire: "Combien tu me donnes sur le shampoing Diva pour qu'il soit dans mon linéaire?". Ce n'est plus exactement cela les relations avec les distributeurs. Vous allez parler du "développement du rayon capillaire dans un hypermarché" et de l'optimisation de votre flux logistique. Comme les sujets sont devenus quand même un peu plus transversaux, ne serait-ce que pour ça, forcé par l'expérience, vous allez être obligé de vous organiser différemment. (Edgar, ex-Directeur du contrôle de gestion, Division France, Mondomarket)

Au découpage en mini-entreprises, appelées également business teams, s'ajoute un maillage en « customer teams » que l'on peut traduire par équipes clients. Ces entités ont été créées pour répondre aux exigences de la puissante distribution française.

1.2.3 L'équilibre des forces entre contrôle de gestion et marketing

L'échange que nous avons eu avec Edgar, l'ancien directeur du contrôle de gestion de la filiale Soin de Soi et de la Maison France, nous éclaire sur l'interprétation des problématiques réalisée par les acteurs au sein de Mondomarket.

*Mondomarket communique sur peu de choses. Quand on regarde les commentaires de l'année 2002, il a communiqué sur la **croissance de ses marques**. Et c'est un indicateur très important. Il communique sur son **operating profit**. Celui-là aussi est intéressant. Il communique aussi sur sa **faculté à générer rapidement du cash**. (Edgar, ex-Directeur du contrôle de gestion, Division France, Mondomarket)*

Les trois indicateurs choisis renvoient aux objectifs centraux du contrôle de gestion. Le contrôle de gestion doit aider le management dans ces trois facettes : la compétitivité des opérations, la création de valeur (c'est-à-dire la rentabilité, à moins qu'on ne choisisse d'envisager les choses dans un sens plus large), pérennité par le maintien d'un portefeuille d'atouts. [...]. Comme le souligne Edgar, ces trois orientations sont paradoxales : momentanément, l'une peut être délibérément développée au détriment des deux autres ; à terme, elles sont solidaires. Sacrifier la rentabilité pour percer, limiter l'investissement pour améliorer le surplus disponible, [...] la tentation d'un déséquilibre peut exister. Pourtant, le management est par définition condamné à prendre en charge ces paradoxes car l'équilibrage des contraintes apparents ou momentanés, donc souvent des faux dilemmes, est son lot quotidien (Bouquin, 2001).

A mon avis, ce qu'il faut, c'est éviter de passer du temps sur des projets qui ni ne génèrent du cash, ni n'améliorent votre marge, ni vous génèrent du chiffre d'affaires. Vous perdez votre temps et, en plus, vous ne générez pas de cash. Le scorecard, c'est un bon système pour éliminer déjà toute une série de projets qui n'ont aucun intérêt. Si on imagine un plan où l'on demande à toutes les marques non pas d'avoir un peu le même taux de croissance et puis d'avoir le même niveau de marge et puis, pour le cash, mais plutôt un scorecard avec les trois pavés et les projets dans les trois qui sont complémentaires, c'est plus intéressant intellectuellement. Et donc vous pouvez mettre des moyens colossaux, mais parce que vous vous attaquez à un marché qui est à fort potentiel...

Je reprends l'exemple de Diva, il y avait un article dans la Tribune sur les shampoings, la stratégie shampoing de Beauty or not Beauty et Mondomarket aux Etats-Unis qui, en

*gros, débarquent au même moment. C'est de se dire : bon, les Etats-Unis, fort marché sur les capillaires, **40% de parts de marché à Prosper**. C'est gentil mais on ne va pas le laisser indéfiniment dans cet état-là. Donc, stratégie très agressive et de Beauty or not Beauty et de Mondomarket pour aller chercher des parts de marché, l'un avec Fructas, l'autre avec Diva. Là, vous êtes sur la croissance, on ne va pas chercher la rentabilité. Les moyens publicitaires mis derrière et Fructas et Diva, sont colossaux. L'operating profit a une sale tête. A très court terme. Là, vous avez une carte à jouer qui est celle de... **Vous allez chercher de la croissance sur un marché qui est le plus en croissance actuellement**. Parallèlement à ça, vous devez avoir aussi des projets qui rentrent complètement dans l'amélioration de votre rentabilité. (Edgar, ex-Directeur du contrôle de gestion, Division France, Mondomarket)*

Edgar affine son analyse autour du principe des scorecards. Le taux marge des produits est variable : certains sont de véritables vaches à lait, d'autres sont des étoiles, des dilemmes ou des poids morts. Son objectif est aujourd'hui, grâce aux balance scorecards de ses débarasser des « poids morts ». Derrière l'outil scorecard, se dissimule également une volonté de mettre sur un pied d'égalité des fonctions marketing et contrôle de gestion. L'objectif est de mettre tous les projets, qu'ils soient qualifiés de « stratégiques » (et en l'occurrence marketing) ou apparemment plus anecdotiques (en l'occurrence, un exemple type d'initiative qui pourrait être prise par le contrôle de gestion), sur une même base d'évaluation « strictement » financière.

*Ce qui est intéressant aussi, c'est de remettre à pied d'égalité tous les projets de l'entreprise. On a un peu tendance aussi systématiquement, quand vous regardez, une petite tendance naturelle à trouver le projet Diva, puisqu'il s'appelle comme cela, **on va le trouver plus enthousiasmant que n'importe quel... qu'un projet de rationalisation de vos achats de trombones**. Or votre rationalisation des achats de trombones est aussi juteuse pour l'operating profit que votre projet Diva, les deux ont autant de légitimité. Ce qui est intéressant, c'est que dans **une scorecard, ils peuvent être mis sur un pied d'égalité**. (Edgar, ex-Directeur du contrôle de gestion, Division France, Mondomarket)*

Comme dans la plupart des entreprises de grande consommation que nous sommes allée visiter, la fonction marketing et les ventes sont considérées comme des fonctions clés, voire « reines ».

*Nous sommes des fonctions de support par rapport à des fonctions purement business qui sont les ventes ou le marketing. Donc ça, c'est sûr que c'est toujours un peu frustrant parce que, dans les sociétés comme Mondomarket, il n'y en a que pour le marketing et les ventes. **Dès qu'il y a un super congrès, ce sont des congrès pour les ventes, pour le marketing, des cadeaux, des trucs**. (Anne, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Soins de Soi, Mondomarket)*

Mais cette position privilégiée n'est pas toujours synonyme de dédain ou de désintérêt pour les aspects financiers des problématiques opérationnelles. En effet, au détour des échanges, nous pouvons noter que les chefs de produits et les directeurs d'enseigne sont souvent très largement sensibilisés aux aspects financiers.

*C'est bien de présenter le plan médias, les prochains lancements, le support etc. Mais, à la fin, ce qu'on regarde, c'est **la profitabilité**. **On est dans un groupe financier avant tout**. On a des objectifs financiers avant tout. Donc quand on est, en plus, au cœur des chiffres et au cœur de l'activité, on se sent vraiment quand même au cœur de l'entreprise (Charlotte, Contrôleuse de gestion, Business Team Soins de la Maison, Mondomarket)*

*A l'époque où j'y étais, le directeur des ventes était **super focus chiffres**, etc. Donc on essayait vraiment d'intervenir sur tous les leviers. (Catherine, Directrice du contrôle de gestion Corporate, Division France, Mondomarket)*

La description fournie par Anne illustre assez justement la répartition de l'analyse financière des opérations entre chefs de produit ou directeurs d'enseigne et les contrôleurs de gestion.

Sur les moyens d'activation d'une marque, ce qu'on essaie de faire, c'est de trouver des indicateurs pour faire le post-mortem de ce qu'ils ont fait. Dire [aux opérationnels] : "Voilà à quel prix tu as acheté la croissance cette année." "Effectivement, tu as crû. C'est bien. Mais à quel prix?" Et donc essayer de leur montrer ce genre de choses, à quel prix ils achètent et quels sont les ratios les plus intéressants. Là, ce genre de choses, ils ne vont pas le savoir. C'est notre métier. Si on leur explique une descente de compte, ils sont capables de la faire tout seuls. En revanche, ils vont avoir leur vision de marque. Ils ne vont pas forcément avoir l'ensemble de toutes les visions. Donc nous, on a la chance aussi d'avoir la vision de toutes les marques, donc d'essayer d'aller voir ce qui se passe et d'avoir une vraie vision de tous les moyens d'activation, par exemple, d'une marque... Moi, j'essaie de monter des indicateurs pour savoir combien une pub ou ce qu'on appelle ce que l'on appelle la M&D efficiency. Donc là, ce genre de choses, par exemple, on peut très bien apporter de la valeur ajoutée, c'est-à-dire monter une espèce de catalogue de tous les moyens d'activation et puis de voir ce qui rapporte le plus, dans le passé, sur telle marque, ce genre de choses. Et après leur montrer. Leur dire: "Non, ça ne sert à rien. On te l'a déjà montré plusieurs fois. Ce truc-là, tu veux le faire." Alors ce n'est jamais ni noir ni blanc. Effectivement, c'est toujours à mettre en relief ce genre de choses, c'est une vraie valeur ajoutée. (Anne, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Soins de Soi, Mondomarket)

1.3. L'ACTIVITE DES CONTROLEURS DE GESTION : DE L'IMPLICATION AU PHAGOCYTAGES PAR LES MANAGERS OPERATIONNELS

L'activité des contrôleurs de gestion de Mondomarket est marquée par une très grande proximité avec les opérationnels. Il nous a semblé intéressant, avant d'aller plus avant dans la description des différents postes de contrôleurs de gestion (1.3.2), de présenter la batterie de documents dont l'élaboration et la présentation rythment fortement l'activité de tous les contrôleurs de gestion Mondomarket (1.3.1).

1.3.1 Organisation de la fonction contrôle de gestion

La comparaison entre la mission assignée au contrôleur de gestion telle qu'elle est présentée sur le site internet de Mondomarket et la perception des contrôleurs de gestion ne diffèrent guère (a). Le profil recherché se décrit davantage en termes de compétences managériales (initiative et dynamisme) plutôt qu'en termes de compétences techniques. Cette spécificité s'explique en partie par l'intégration des contrôleurs de gestion dans les équipes opérationnelles.

La démultiplication des entités liée à la mise en place d'une structure matricielle a des conséquences sur l'organisation de la fonction. Le double poste (b) relance la question du positionnement spatial des contrôleurs de gestion (c) et renforce le besoin de contrôleurs de gestion polyvalents (d), qui sont tôt ou tard amenés à prendre des responsabilités managériales (e).

a. Mission assignée au contrôleur de gestion

Les documents officiels auxquels nous avons eu accès sur le site de Mondomarket⁷⁹ relèvent davantage du témoignage que d'une description détaillée du poste (voir annexe 4.2). L'accent est mis sur le **dynamisme** : sur les 489 mots que compte le texte, le terme apparaît trois fois, **initiative** deux fois. Dans ces témoignages, la description des tâches et responsabilités arrive chaque fois dans un deuxième temps. **Les qualités professionnelles non techniques et non spécifiques aux métiers financiers sont d'abord mises en avant.** Ceci est relativement cohérent avec le système de recrutement mis en place. En effet, un de nos interlocuteurs nous a précisé que les contrôleurs de gestion suivaient le même parcours de recrutement que les autres membres de Mondomarket. Ce parcours appelé « Assessment Center » est réputé très difficile et a pour objectif de tester la capacité des candidats à « être des leaders » tout en « s'intégrant dans des équipes ». Un contrôleur de gestion témoigne : « Je pense que les gens y sont reconnus pour leur talent et leurs qualités intrinsèques, pas seulement pour leurs talents professionnels. Les deux sont complémentaires et facteur de succès, ce qui permet de garder dans l'organisation des gens équilibrés et adaptables, avec qui travailler est passionnant ». Ceci souligne une volonté de se distinguer de Prosper, le concurrent direct, également sur le terrain du recrutement.

b. Réorganisation de la fonction et double poste

Outre les postes de contrôle de gestion des différentes unités organisationnelles (business teams, customer team et category), un organe de synthèse, appelé « corporate », directement rattaché à la Direction administrative et financière prend en charge d'une part les relations avec les sièges (la Branche et le Siège) et d'autre part une certaine diffusion de normes, de bonnes pratiques, de la doctrine du contrôle de gestion. Son objectif est de s'assurer que l'autonomie laissée aux entités ne dérive pas vers une pure et simple balkanisation.

*A l'intérieur du service, on est une quinzaine. Il y a ce qu'on appelle des contrôleurs de gestion **Business Team**. Et des contrôleurs de gestion corporate. Et une cellule de **contrôleurs de gestion clients**. Moi, je suis contrôle de gestion BT, c'est-à-dire que je suis plus axée sur la dimension produit. En fait, **tout est tridimensionnel ou multidimensionnel chez nous. On a une dimension client, une dimension produit, une dimension temps.** Donc le CDG corporate est à la fois transproduit, transclient. Tous clients, tous produits. Eux s'occupent de la consolidation. Ils font ce qu'on appelle chez nous du "**méta contrôle de gestion**". L'équipe de contrôleurs de gestion clients s'occupe de toute la dimension client. Des centres, des comptes d'exploitation par client. Et nous, les contrôleurs de gestion produit, on s'occupe des comptes d'exploitation des marques. (Anne, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Soins de Soi, Mondomarket°*

*On a un DAF qui a trois pôles, le DAF étant membre du comité de direction. Il a le **contrôle de gestion, la compta et l'IT**⁸⁰. Au sein du contrôle de gestion, il y a différents petits pôles. Il y a un pôle qui s'appelle **business team Soins de Soi**. Après, on a la même chose qu'on appelle **business team Soins de la Maison**. On a les **customer team Soins de Soi et de la maison**. Là, on ne fait pas de différence entre Soins de Soi et Soins de la Maison. Et, il y a un truc un peu atypique qui pourrait être objectivement rapporté à la compta, c'est tout ce qui est gestion des indirects, donc tous les coûts des employés. Et...*

⁷⁹ Site visité en février 2004

⁸⁰ Information Technologies : Systèmes d'information

il y a moi, qu'on appelle pompeusement "CDG corporate". (Catherine, Directrice du contrôle de gestion Corporate, Division France, Mondomarket)

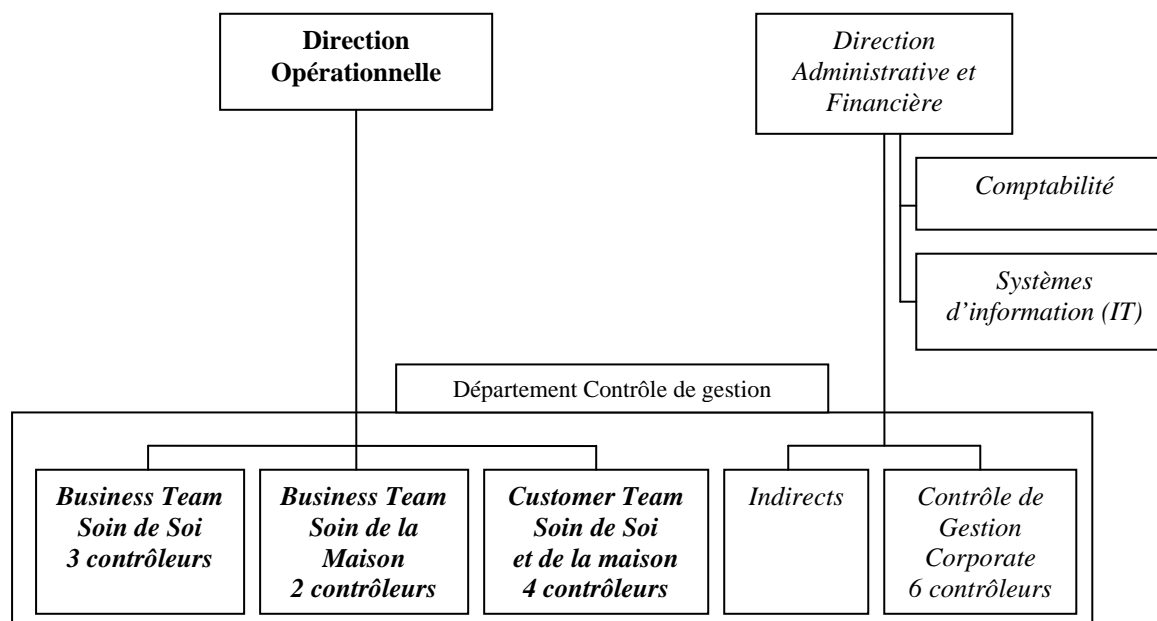


Figure 4-3. Organisation du département contrôle de gestion de Mondomarket Soins de Soi et de la Maison

Le choix de la forte décentralisation et du découpage de plus en plus précis des tâches rend parfois délicate la compréhension de certains processus. Il arrive que les chefs de produits, par exemple, soient amenés à vouloir changer le positionnement prix de leurs produits. Or, bien souvent, ils n'ont aucune idée de la complexité du processus de pricing, ou tarification.

*Pour la facturation. On travaille avec un énorme progiciel qui s'appelle SAP. Donc il faut déjà savoir qui rentre le tarif. Ça a l'air tout bête mais je suis sûre qu'on demande à trois personnes dans les couloirs qui rentre les tarifs, personne ne sait. Alors, ça, c'est une chose. Mais qui est-ce qui lui a donné l'information pour rentrer le tarif? Ce n'est pas une personne dans un couloir qui crée toute seule le tarif et qui dit... On va vivre un changement de tarif en mai. Ne serait-ce que le **process de changement de tarif, c'est un truc... C'est la folie, quoi.** Déjà, on dit: "On va changer le tarif." Ce n'est pas une fin en soi de changer le tarif. Donc, en général, c'est un process qui est consolidé ou géré aussi au contrôle de gestion mais c'est les ventes, le marketing qui vont déjà proposer des candidats de leurs produits qui pourraient partir en augmentation de tarif. On va faire tout un ensemble de simulations pour voir combien ça va nous rapporter financièrement. Après, il y a une personne qui va consolider tout ça, qui va sortir un tarif papier qui va devoir être envoyé aux clients. Et puis après il va falloir **sortir une autre forme de ce tarif pour pouvoir le rentrer dans la machine.** [...] Non seulement il faut savoir qui est la personne qui va rentrer ça dans la machine pour que la facture sorte juste mais il y a aussi une espèce de consolidation et de consistance de toutes ces baisses de prix qui ne peuvent pas être faites n'importe quand. [...] A partir du moment où on dit : « Tiens, il y a une facture qui est fautive. Il y a un litige », il faut vraiment comprendre pourquoi elle est fautive. Elle est fautive par rapport à quoi? Et, si elle est fautive, qu'est-ce qui s'est passé? (Anne, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Soins de Soi, Mondomarket)*

Dans le cadre de cette réorganisation, des postes ont été supprimés, et les contrôleurs de gestion se retrouvent bien souvent dotés d'une double casquette. L'étendue des responsabilités rend parfois délicate le maintien des moyens de contrôle informel.

*Parce que décevement, plus c'est grand, plus c'est difficile d'être au courant de tout. Parce que, par exemple, les DE [directeurs d'enseigne], pour l'essentiel, en fait, sont restés les mêmes. Il y avait quatre postes côté Soins de la Maison, quatre postes côté Soins de Soi. Ils sont toujours quatre. Donc il y en a quelques-uns qui ont fait autre chose. **Donc ils se sont pris une catégorie en plus.** Et donc c'est vraiment énorme. Parce que déjà ils occupaient 100% de leur temps. (Catherine, Directrice du contrôle de gestion Corporate, Division France, Mondomarket)*

Cette réorganisation a été aussi l'occasion, pour certains, de réorienter leur poste à leur convenance. Pour Emilie, par exemple, cette réorganisation a été l'occasion de garder exclusivement des activités directement liées à l'opérationnel.

Et moi, lorsque, fin 2001, on m'a dit: "Fais une description de job Produits lave-vaisselle et voyons la partie qu'on peut essayer de centraliser pour qu'il te reste 50% et dégager 50% pour faire autre chose", j'ai fait une proposition et j'ai eu cette chance d'avoir pu modeler mon poste comme je le souhaitais. (Emilie, Contrôleuse de gestion, Catégorie, Soins de la Maison, Mondomarket)

Anne a choisi de tenter de contrebalancer son implication dans le monde très opérationnel des business teams avec des problématiques axées sur le travail du contrôleur de gestion, en se penchant sur le thème des « best practices du contrôle de gestion », et sur une activité de réflexion et de modélisation autour d'un projet transverse à l'organisation Mondomarket : le « one to one ».

***Chacun travaille souvent sur un autre projet** que la mini-entreprise, ce qui permet toujours d'ouvrir l'esprit. Ce peut être des projets de contrôle de gestion pur. Là, par exemple, je suis sur un projet qui est « partage de best practices ». Et, en plus, je m'occupe aussi de one-to-one. C'est du marketing direct que l'on fait ici. C'est une mini-entreprise aussi mais qui est trans-marques et même trans-business groups. Et elle gère une énorme base de données de foyers. Et elle active ces foyers qui sont des consommateurs Mondomarket, pour recruter de plus en plus de consommateurs de Mondomarket. Elle les active de manière spécifique en les qualifiant de manière très pointue : on sait qu'ils ont les cheveux bouclés, on sait qu'ils ont des enfants... **On peut leur envoyer des coupons de façon ciblée...** Plutôt que d'envoyer des coupons comme on fait dans la nature en général. Comme ça, on économise. **Donc j'ai monté un business model** pour justement voir la rentabilité de ce truc-là et essayer de trouver des indicateurs pour eux pour pouvoir les comparer avec un autre moyen d'activation. (Anne, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Soins de Soi, Mondomarket)*

*Donc il y a aussi cette difficulté à gérer. Sur le plan de travail, moi, **je dois avoir sept points.** Je suis contrôleuse de gestion business team mais, moi, par exemple je n'ai deux points qui se rapportent spécifiquement à mon travail de business team alors que c'est 80% de mon temps. J'ai mes cinq autres points à gérer et dans les faits, tout mon temps est quasiment occupé et pourrait être à 100% occupé par du contrôle de gestion opérationnel. (Charlotte, Contrôleuse de gestion, Business Team Soins de la Maison, Mondomarket)*

Ainsi, ce double poste, car il ne s'agit pas là d'un simple élargissement des responsabilités, mais d'un véritable double poste, n'est pas forcément aisé à gérer pour les contrôleurs de gestion. En terme de charge de travail, mais aussi d'un point de vue cognitif et social, ils expriment bien souvent un attachement marqué à l'un des deux postes qui leur sont assignés. L'expression choisie par Emilie est révélatrice de cet aspect : « On est tous un peu partagés ».

*Et moi qui suis à la finance, je partage mon temps entre la catégorie Produits lave-vaisselle -c'est la marque Moon- et une autre catégorie qui s'appelle « Smart Shopper ». **Donc on est tous un peu partagés [sur la catégorie Produits lave-vaisselles].** Lors de la*

restructuration, on a été obligés, budget oblige, de se serrer, de rajouter des responsabilités à nos rôles respectifs. Donc mon quotidien... **Imaginons que, dans un monde idéal, je ne travaille que sur Produits lave-vaisselle...**

C : J'ai l'impression que, dans votre tête, ce n'est pas 50%-50%, c'est plus 75%-25%.

Ah, c'est clair! Non mais ça a été clair depuis le début. **Quand on m'a forcée**, entre guillemets, à dire: "Je dégage 50%", je me suis dit: "OK." D'un côté, il y a cette nouvelle catégorie [Smart shopper] qui va plus ou moins bien mais qui est **dans une grosse lourdeur de bureaucratie**. De l'autre côté, il y a Produits lave-vaisselle qui vient de traverser une période de crise horrible, **une petite équipe qui, déjà, a été divisée par deux**. Si moi, je leur dis: "Allez, bye bye, débrouillez-vous...". **Affectivement, j'étais tellement attachée à Produits lave-vaisselle qu'il a été très clair dans mon esprit que jamais je ne les lâcherais et que je leur accorderais le temps qu'il faudrait.** [...] Il y a un côté affectif. Pour moi, on ne peut pas travailler sans intérêt, sans passion. C'est un grand mot. Mais sans aimer vraiment ce qu'on fait. Autrement, ça va parce que, la première année, tu découvres des choses. Mais si après tu ne t'impliques pas, si tu ne te passionnes pas, [...] tu t'ennuies vite.

C : Et si, demain, on te disait: "Maintenant, il faudrait que tu passes à 100% sur smart shopper?"

Eh bien, je m'investirais pareil. Je dirais bye bye à Produits lave-vaisselle, je laisserais mon job. [...] A la limite, je trouve que les 50%-50%, c'est dur parce qu'on te demande de faire... de donner tout de toi mais qu'à 50%. Moi, je ne sais pas faire ça. [...] Mais je l'ai fait parce que Produits lave-vaisselle, je les aimais passionnément et que j'ai gardé ce côté passion et que les autres, je le faisais un peu plus mécaniquement. Mais je trouve que c'est très dur, justement, d'arriver à gérer 50%-50%. 100%, c'est plus facile (Emilie, Contrôleuse de gestion, Catégorie, Soins de la Maison, Mondomarket).

Moi, je travaille ici depuis un an et demi et j'ai une double responsabilité. Je suis responsable du contrôle de gestion de l'usine plus je suis responsable du contrôle de gestion au niveau européen de la supply chain capillaire. Comme le site de production est à Compiègne, il y a beaucoup de choses qui sont faites ici, donc il y a double responsabilité. (Heathcliff, Directeur du contrôle de gestion, Catégorie et Usine, Soins de Soi, Mondomarket)

Cette double responsabilité pose problème au niveau organisationnel également. Heathcliff, dans les problématiques liées à l'usine, se retrouve à la fois juge et partie, en tant que responsable du contrôle de gestion de l'usine et en tant que responsable du contrôle de gestion au niveau européen de la supply-chain. Ainsi, on peut imaginer que ce dédoublement des responsabilités devient une zone d'incertitude pour Heathcliff vis-à-vis du Directeur de l'usine :

Il y a un **board committee**. C'est un comité de direction de l'usine qui se compose du board director, du responsable d'usine, de moi et après de toute l'équipe du **board director**. **Parce que moi, je n'en fais pas partie, parce que j'ai des responsabilités européennes**. Le board director, c'est le directeur des ressources humaines, le responsable de la production, le responsable logistique, le responsable technique et le responsable de la qualité. C'est six-sept personnes qui se retrouvent souvent pour discuter du résultat et en même temps mettre en place des processus d'amélioration qui sont plus... Mais, très souvent, dans les usines, **le directeur du contrôle de gestion est un numéro deux**. Il est copilote. Il marche avec mais il est un numéro deux. Et là, tel qu'est organisée l'usine, on a l'impression qu'il y a sept numéro un, en fait. C'est vraiment un board. Donc, **le numéro un de l'usine qui écoute beaucoup ce que je dis parce que il reconnaît lui-même que je lui donne accès à un pouvoir plus élevé**. C'est tout de même à lui de prendre les décisions. Moi, j'essaie seulement de lui permettre de décider sur la base de la meilleure information possible. C'est vrai que, finalement, peut-être on peut

dire que, dans l'équipe, je suis numéro deux ou plus à côté parce que je ne suis pas vraiment de l'équipe de l'usine. Je ne sais pas si c'est la meilleure configuration possible. Mais, encore une fois... (Heathcliff, Directeur du contrôle de gestion, Catégorie et Usine, Soins de Soi, Mondomarket)

c. Positionnement spatial

En général, le positionnement spatial, au moins autant que le rattachement hiérarchique des contrôleurs de gestion est un sujet délicat. Ils doivent choisir entre une immersion totale auprès des opérationnels ou la proximité des autres contrôleurs de gestion. Dans le cadre du « double poste » de Mondomarket, les contrôleurs de gestion semblent craindre de se laisser totalement accaparés, soit par leur catégorie « préférée » lorsqu'ils ont en charge deux catégories, comme Emilie, soit d'être constamment sollicités par les opérationnels, lorsqu'ils sont en business teams comme Anne ou Charlotte.

Tu es abandonnée au deuxième. [Alors que l'équipe de la catégorie Produits Lave-vaisselle est située au 8^{ème} étage] !

*C'est pas mal. En fait, **c'était un choix** parce que, comme j'étais également sur une autre catégorie et que cette autre catégorie était ici, que je l'avais prise début 2002, donc que je maîtrisais moins bien que Produits lave-vaisselle, **je me suis dit que, pour essayer d'éviter d'être absorbée complètement par Produits lave-vaisselle qui, mine de rien, m'occupe à 75%, j'allais rester ici. Donc c'était un choix. Mais je pense que c'était un bon choix.** (Emilie, Contrôleuse de gestion, Catégorie, Soins de la Maison, Mondomarket)*

Pour Anne et Charlotte, le choix s'est porté vers un éloignement du reste de la Business Team, afin de pouvoir avoir des moments à soi, faire une coupure par rapport aux sollicitations régulières de leurs équipes, mais également pour échanger plus facilement avec les autres contrôleurs de gestion.

C : Physiquement, vous êtes au même étage ?

*Non. Moi, j'appartiens au contrôle de gestion. Par contre, le marketing, ils sont tous là. Ça, c'est un gros débat. Parce que là, on est en train de réaménager les locaux et le grand débat, le gros débat, **c'est de mettre tous les membres d'une mini-entreprise ensemble pour vraiment aller jusqu'au bout du concept de mini-entreprise ou de laisser les membres à l'intérieur de leur service. Parce qu'il faut se méfier aussi. Pousser à l'extrême le concept de mini-entreprise, c'est perdre la cohérence, surtout des fonctions comme les nôtres. En contrôle de gestion, on a besoin d'une cohérence entre nous, d'une consistance.** (Anne, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Soins de Soi, Mondomarket)*

C : Comment êtes-vous situés géographiquement ?

*Avec le contrôle de gestion. Or, nos interlocuteurs, donc le marketing, c'est vrai qu'il faut être proactif et aller vers eux. **Même eux, ils me disent: "Ce serait bien si tu étais avec nous."** Moi aussi, je me dis: "Ce serait bien si j'étais avec eux." **Après, le risque, effectivement, c'est qu'on perde... Quand même, en voyant d'autres personnes du contrôle de gestion, en étant à côté, on discute un peu de certaines choses. Quand on a des problèmes de système, quand on a des problèmes de comment analyser certaines opérations ou faire certains travaux que tout le monde aura à faire. On peut échanger très facilement parce qu'on est tous les uns à côté des autres. Après, c'est vrai qu'on est quand même un petit peu... Enfin, il faut faire sa place auprès du marketing parce qu'ils ne nous voient pas tous les jours, donc il faut monter, il faut aller à leur étage, il faut aller discuter. Mais il n'y a pas... **Le côté informel avec ces équipes-là est beaucoup plus dur à construire que forcément avec les gens d'ici. Quand on a des bureaux côte à côte, on se voit, on part déjeuner ensemble, on fait des petites pauses. Il y a toujours des jours*****

*où on a moins envie de travailler, plus envie de travailler, donc on discute, etc. Donc il y a de l'informel qui se crée. Je sais que moi, au début, j'en ai un petit peu souffert aussi parce que je me suis retrouvée sur un business compliqué et complexe, auquel je ne comprenais rien. **Spontanément, je me suis dis: "J'aimerais bien avoir un bureau au huitième."** Enfin, j'aimerais bien être avec eux, vivre leur quotidien. Parce qu'on est dans l'opérationnel et nous, **sur notre catégorie, l'année dernière, on a eu une année très dure, donc on se bat, on a envie de savoir, d'être immédiatement au courant quand les parts de marché arrivent, d'être immédiatement au courant, de savoir quelle opération a été retenue. On a envie de vivre vraiment. Après, ce qui a du bon aussi, c'est qu'on a un certain recul.** Moi, j'ai un certain recul. Le jour où je ne peux pas répondre au téléphone ou le jour où je fais autre chose. (Charlotte, Contrôleuse de gestion, Business Team Soins de la Maison, Mondomarket)*

d. Le recrutement d'un profil polyvalent

L'objectif de Mondomarket est de recruter des profils similaires quel que soit le poste à pourvoir. Ce processus de recrutement s'appuie sur un outil appelé « l'assessment center ». Il s'agit d'une batterie d'entretiens –sept à huit- soit individuel soit en groupe, destinés à sélectionner les individus les mieux adaptés, notamment au travail en équipe.

*Mondomarket, quand il recrute une personne de marketing, ou de contrôle de gestion, **il recrute exactement la même personne.** Ce qui va être intéressant, c'est que, en termes de recrutement, on va rechercher **les mêmes aptitudes à travailler en équipe.** Et c'est le même degré, la même aptitude remarquée dans les entretiens un peu poussés qu'on va utiliser pour recruter au marketing comme en contrôle de gestion. Donc le même profil va être retenu. Bon, après, il peut y avoir un intérêt personnel à plutôt avoir envie de travailler au marketing qu'en finance. Du coup, aujourd'hui, là encore, il n'y a pas de révolution à faire sur l'état d'esprit. (Edgar, ex-Directeur du contrôle de gestion, Division France, Mondomarket)*

La philosophie de ce mode de sélection assure, selon Edgar, que les contrôleurs de gestion recrutés auront nécessairement envie de travailler pour leur mini-entreprise et qu'ils ne rencontreront aucun problème d'intégration.

*Un contrôleur de gestion aujourd'hui, sa motivation, elle est dans la manière dont il peut collectivement, s'il opère dans une business unit, faire sortir le nez du plan, aller plus vers des indicateurs de performance. C'est sa fierté. Et puis s'il ne fait pas ça, **il crève en termes de motivation.** Parce que, s'il ne fait que du plan, s'il ne regarde que les plans, évidemment son rôle n'est pas intéressant et évidemment il n'a pas rêvé de cela. En même temps, ne pas perdre le contrôle non plus. Pas du jour au lendemain. Et le contrôleur de gestion, dans ce rôle-là, devient une espèce de mouche du coche. Ça a toujours été ce qui rend intéressant le poste, qui motive les contrôleurs de gestion. Ça lui donne un peu plus d'espace pour jouer ce rôle-là. Et avoir un rôle actif et ne pas arriver avec son cortège de bonnes et de mauvaises nouvelles. Et puis il est **partie prenante.** Quand un contrôleur de gestion a quelque part été associé, a cru à un projet et en a trouvé les intérêts financiers, je pense que, un, ça a dû le motiver de le faire, deux, il a dû y croire, trois, je pense que son système de rémunération est peut-être aussi axé là-dessus parce qu'il n'y a pas de raison. Ça doit le rendre moteur et motivé. Ça sort un peu aussi la finance de la masse, de la poussière. (Edgar, ex-Directeur du contrôle de gestion, Division France, Mondomarket)*

Mondomarket a choisi de rendre le passage par l'assessment center totalement obligatoire. Aucun recrutement ne peut se faire directement, et même si un stagiaire montre des qualités exceptionnelles, s'il ne passe pas l'étape de l'assessment center, il ne pourra en aucun cas être recruté. Les contrôleurs de gestion, comme Emilie, semblent parfaitement accepter cette règle

du jeu, et ce, bien qu'aucun des stagiaires dont ils étaient satisfaits ne soit parvenu à passer cette étape avec succès.

*Ils pourraient faire une politique d'embauche de stagiaires après, quoi. Parce que, les stagiaires, le principe, c'est qu'après, ils ont toujours à passer l'assessment center. **Qui est un gros écumeiro** et, en gros, jusqu'à maintenant, les pauvres stagiaires ont tous été recalés à l'assessment center, donc... [...] C'est assez étonnant. C'est peut-être nous qui surévaluons les stagiaires. Mais, bon. Et, d'un autre côté, les RH **ont beaucoup développé leurs méthodes**. Ils ont beaucoup affiné. Ils ont travaillé avec des gens qui travaillaient chez Mondomarket en leur disant: "Voilà. Venez tester l'assessment center" etc. Donc je pense qu'ils ont vraiment un outil valable. Simplement peut-être que nous, effectivement, quand on juge un stagiaire, on le voit dans le cadre d'un travail, etc. Eux, ils jugent de façon beaucoup plus globale et par rapport à d'autres candidats. Et puis c'est vrai qu'il y a aussi l'idée de l'autonomie qu'on n'a pas obligatoirement. Eux recherchent **un vrai potentiel de développement** alors que nous, je pense qu'on a un peut-être tendance à dire: "Il a effectué un super travail. C'est vraiment un super assistant." **Dans la mesure où il passe à l'assessment center, c'est pour être recruté comme cadre et pour avoir un vrai potentiel de développement**. Si ce n'est pas le cas, ça n'intéresse pas Mondomarket, ce qui me semble tout à fait légitime, d'ailleurs. (Emilie, Contrôleuse de gestion, Catégorie, Soins de la Maison, Mondomarket)*

Heathcliff souligne que, si les profils sont relativement uniformes, cela ne résout cependant pas la question de l'attractivité de l'entreprise. Il note en particulier que si Mondomarket parvient en France à attirer d'excellents éléments pour ses fonctions marketing par exemple, ce n'est pas nécessairement le cas pour la fonction contrôle de gestion.

*En Italie, ça, c'est particulièrement fort. [...] C'est une question, je crois, de leadership au niveau du contrôle de gestion. Moi, j'ai trouvé sur le contrôle de gestion, pas sur les autres fonctions, quelques différences, au sein de Mondomarket. Les recrutements sont différents dans les pays. En Angleterre et aux Pays-bas, Mondomarket bénéficie d'une grande notoriété auprès des étudiants. Ils arrivent à recruter les meilleurs sur le marché. **Je ne crois pas qu'en France Mondomarket arrive à faire ça**. (Heathcliff, Directeur du contrôle de gestion, Catégorie et Usine, Soins de Soi, Mondomarket)*

Anne souligne une autre tendance : le recours à des individus plus expérimentés et capitalisant sur des connaissances acquises dans d'autres domaines au sein des mini-entreprises. Les contrôleurs de gestion juniors semblent être parfois « menés en bateau » et le renforcement de la voix des contrôleurs de gestion dans la prise de décision peut se faire grâce à des profils plus mûrs.

*Je pense que, c'est un rôle que l'on ne tient pas bien, le rôle de challenger. Alors pourquoi ? C'est-à-dire, que c'est sûr qu'il faut avoir du crédit, on ne peut pas raconter tout et n'importe quoi. [...] Et d'ailleurs, c'est pour cela que l'on a embauché aussi des personnes comme moi... Avant, **les contrôleurs de gestion mini-entreprise étaient des juniors**. C'était un premier job, et après on changeait de mini-entreprise... Mais là on s'est aperçu que, du coup, dans les mini-entreprises, **on voulait des gens un peu plus challengeants**. C'est ce que je disais. Et donc, du coup, des gens un peu plus seniors. Et ça, ce n'est pas forcément qu'un problème de compétences financières mais c'est aussi un problème de compétences générales.*

C : Une légitimité vis-à-vis des opérationnels.

*Voilà. Donc c'est aussi en embauchant des profils atypiques comme le mien et en les faisant évoluer... C'est aussi ce qu'on attend de moi. Quand j'ai fait mon entretien, c'est aussi ce qu'il me disait. "Effectivement, **c'est par ta connaissance des process** qu'on veut aussi que, à l'intérieur d'une mini-entreprise, les financiers prennent plus de poids, aient plus un rôle de challenge" plutôt qu'un rôle de suiveurs et de bêtement secrétaire en*

disant: "Bon, tu as fait ça, tu comptes faire ça, ça va donner ça." (Anne, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Soin de Soi, Mondomarket)

Les contrôleurs de gestion rencontrés retracent leur propre chemin dans et avant Mondomarket. Nous pouvons ainsi voir que la moitié des contrôleurs de gestion rencontrés sont passés par les systèmes d'information/ou l'informatique en interne, et lorsqu'ils ont eu une expérience préalable à Mondomarket, il s'agit bien souvent d'un passage par des cabinets d'audit. Malgré la diversité de leurs expériences préalables, ils ont en commun –en tout cas en ce qui concerne les jeunes recrues- d'avoir triomphé de l'épreuve « assessment center ».

Individus	Parcours
Edgar	Donc j'ai fait informatique, contrôle de gestion. Après, j'ai fait les achats. Je suis reparti en contrôle de gestion. Si on regarde un peu les process, en fait, je suis un financier qui a toujours aimé garder un pied dans le côté source.
Heathcliff	J'ai commencé directement chez Mondomarket. Je n'ai pas eu d'expérience avant. J'ai fait de l'audit d'abord. En Italie. J'étais responsable des territoires de l'Italie et de la Grèce et j'ai fait deux ans d'audit. Après je suis allé dans une usine mais je suis resté seulement six mois parce que je suis allé à Bruxelles en tant que responsable reporting au niveau européen et responsable de la consolidation des résultats de tous les pays d'Europe. J'ai travaillé pas mal dans le contrôle de gestion plus sur le reporting et le process system. Après je suis venu ici faire le contrôle de gestion de l'usine plus de la catégorie.
Catherine	J'ai été assistante contrôleur de gestion dans une usine. J'ai commencé là. J'ai fait un an et demi, deux ans là-bas. Après j'ai fait deux, trois ans à l'informatique européenne où j'étais chef de projet et chargée de systèmes qui ressemblaient un peu à ABACUS. Et puis après je suis revenue au contrôle de gestion pour m'occuper de la business team capillaire et customer team. Donc, depuis un an et demi, j'ai ce poste-là.
Charlotte	J'occupe ce poste sur la lessive depuis un an et demi. Pendant trois, quatre mois, j'étais sur un autre poste qui était le même mais enfin sur une catégorie différente. Enfin, en transit. Et là, ça fait un an et demi. C : Et en catégorie, vous étiez restée combien de temps? Deux ans.
Anne	J'ai une maîtrise de biologie. Après, j'ai fait un diplôme d'ingénieur en informatique. Je suis rentrée dans le groupe pour bosser dans l'informatique. En fait, j'ai travaillé sur tous les systèmes décisionnels pour Soin de Soi. Et puis je suis au contrôle de gestion depuis un an. Même pas. Enfin, à peine un an. C'est vrai que j'ai un parcours atypique. En fait, chez Mondomarket, l'informatique, le contrôle de gestion et la comptabilité, ça fait partie de la même cellule, rattaché au directeur administratif et financier. En passant de l'informatique au contrôle de gestion, je n'ai pas non plus fait un truc délirant.

Tableau 4-3. Parcours professionnel des contrôleurs de gestion Mondomarket

Les contrôleurs de gestion sont recrutés de façon à pouvoir occuper n'importe quelle fonction chez Mondomarket. Les trajectoires des différents contrôleurs de gestion montrent d'ailleurs qu'ils n'ont pas été cantonnés, dès le début de leur carrière chez Mondomarket, à des postes de contrôle de gestion.

En fait, quand j'étais à l'informatique, j'étais responsable des systèmes décisionnels, c'est-à-dire des systèmes que les contrôleurs de gestion utilisent. [...] C'est pour cela qu'on est venu me chercher plus pour ma connaissance process parce que, en fait, je n'ai pas de connaissances financières. Bon, c'est vrai que le DAF était... Il disait: "C'est

vrai que c'est un pari que je fais avec toi parce que la plupart du temps, quand je recrute des financiers purs, qui sortent de l'école, ils mettent un temps fou à comprendre les process de la société" C'est vrai que ça a été très rapide d'apprendre les nouveaux concepts financiers. En revanche, la connaissance process était un atout incroyable. En revanche, j'ai peut-être moins de recul sur mon travail de finance pur. C'est-à-dire que je vais descendre les comptes d'exploitation sans aucun problème. Je vais avoir beaucoup de facilité à récupérer l'information et à la mettre dans toutes les cases sans aucun problème. En revanche, du relief vraiment, purement financier, ce que je voudrais atteindre maintenant dans mon année 2 de travail. Vraiment avoir un vrai rôle de challenger à l'intérieur de la mini-entreprise. Mais, maintenant, vraiment être un challenger, leur dire: "Non, ça, ne le fais pas, il ne faut pas le faire". Ne pas descendre des comptes bêtement mais aussi essayer de comprendre sur quels leviers on peut agir... (Anne, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Soins de Soi, Mondomarket)

*Donc moi, j'ai toujours travaillé chez Mondomarket. Ça fait neuf ans que je suis chez Mondomarket. J'ai commencé dans les achats et la logistique dans une société du groupe. Comme c'était une petite société, on avait aussi l'opportunité de regarder un peu tous les domaines et donc c'est ce qui m'a amenée à me dire: "**Tiens, la finance, vraiment, c'est quelque chose qui a l'air clef, qui est très intéressant et vers lequel j'aimerais m'orienter.**" Donc j'ai demandé à changer de poste et à aller dans la finance. Et donc là on m'a dit: "Si tu veux, il y a un poste de contrôleur de gestion usine dans une autre société du groupe. Donc j'ai passé deux ans et demi là-bas. J'ai fait mes débuts dans la finance, à faire du contrôle de gestion usine. Et donc tout naturellement je leur ai dit: "OK. La finance m'intéresse beaucoup, donc je veux continuer à évoluer dans la finance." (Emilie, Contrôleuse de gestion, Catégorie, Soins de la Maison, Mondomarket)*

Toutefois, il semble que le passage entre différentes fonctions support soit plus aisé qu'entre le contrôle de gestion et le marketing :

C : Et le passage entre fonctions? Le passage contrôle de gestion-marketing, marketing-contrôle de gestion? C'est possible?

Oui. Pourquoi pas? Enfin, chez Mondomarket, on a toujours pu. Alors je dis toujours. Donc oui, on peut passer de l'un à l'autre. Quand on démarre dans la vie active, il faut savoir si on est un financier ou une personne du marketing. A un moment donné quand même, avec l'âge, il faut savoir... Enfin, il y a aussi la question de la création de valeur pour l'entreprise... Je ne pense pas qu'indéfiniment... Donc oui, on peut passer. Sachant que, à mon avis, à un moment donné, il faut quand même se stabiliser, savoir si on est sur des fonctions de ressources, de développement, de marketing ou de vente.... Sachant que c'est des cheminements jeunes, ça ce n'est pas interdit. (Edgar, ex-Directeur du contrôle de gestion, Division France, Mondomarket)

e. Responsabilités managériales

La moitié des contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés chez Mondomarket Soins de Soi et de la Maison occupent un poste avec des responsabilités managériales. Bien souvent, cette responsabilité influence fortement l'activité du contrôleur de gestion, puisqu'il [elle] va consacrer une large partie de son temps à assurer la coordination de l'équipe, régler les conflits potentiels, répartir puis s'assurer que le travail est fait.

C : Dans vos postes précédents, vous aviez des personnes à manager?

*Oui. Mais **des agents de maîtrise uniquement**. Sauf à la IT où j'avais des cadres. Et là, par contre, c'est un peu mêlé. Il y a de tout. Ça prend beaucoup dès l'instant où il faut faire des trucs exceptionnels etc. Et donc, en termes d'explication... Ce que j'expliquais tout à l'heure, c'est... Là, ça prend du temps.*

Catherine, Directrice du contrôle de gestion Corporate, Division France, Mondomarket

C : Enfin, votre quotidien. Celui d'un directeur du contrôle de gestion ?

Oui. C'est essentiellement du management. Et de... C'est chef de projet, management. C'est manager l'équipe. Coaching financier, organiser l'équipe, vérifier que tout fonctionne. Donc c'est essentiellement du management. Et puis, c'est du conseil au board et de la gestion de projets. (Edgar, ex-Directeur du contrôle de gestion, Division France, Mondomarket)

Au-delà de la dimension « sociale » de la « tâche de management », il existe une dimension cognitive de conception et d'orientation du travail au sein de l'équipe. Heathcliff a choisi par exemple d'orienter certains de ses collaborateurs vers des tâches de contrôle de gestion, alors qu'ils étaient plutôt orientés comptabilité avant son arrivée.

Donc [dans l'usine] on a trois personnes plus moi qui s'occupent du contrôle de gestion et une personne à cheval entre le contrôle de gestion et la comptabilité. Après, on a deux personnes qui font toute la comptabilité, toute la facturation de l'usine. Ça, c'est plus ou moins la structure.

C : C'est vous qui avez choisi cette structure ou elle était plus ou moins comme ça? Elle s'impose d'elle-même?

Moi, je l'ai trouvée. Au niveau du nombre de personnes. Ce que d'investir plus sur le contrôle de gestion. Ça veut dire que les personnes qui étaient dans la comptabilité faisaient seulement de la comptabilité et j'ai essayé de les mettre un peu plus le contrôle de gestion parce que je crois effectivement que c'est ça qui donne des valeurs un peu plus stratégiques à l'usine. La comptabilité, c'est de la saisie de factures, qui apporte peu de valeur ajoutée. Alors j'ai décidé d'utiliser toutes les compétences des personnes pour faire le contrôle de gestion plutôt que de la comptabilité. (Heathcliff, Directeur du contrôle de gestion, Catégorie et Usine, Soins de Soi, Mondomarket)

1.3.2 Tâches, relations et image associées aux différents postes

Il nous semble utile de débiter la présentation des tâches, des relations et de l'image des contrôleurs de gestion de Mondomarket par une synthèse des nombreux documents et rendez-vous de gestion qui leur sont associés (a). En effet, ceux-ci rythment la vie de l'ensemble des contrôleurs de gestion de Mondomarket. Ensuite, quatre types de poste de contrôleur de gestion peuvent être mis en exergue. Nous avons eu la possibilité d'avoir des contacts directs avec des contrôleurs de gestion occupant trois de ces postes. Pour le quatrième, -le contrôleur de gestion Customer Team- Catherine nous a donné quelques informations. Pour chacun de ces postes, les principales tâches et les problématiques relationnelles seront présentées (b, c, d, e). Les images, sensiblement identiques dans les différents postes, sont présentées au paragraphe f.

a. Les documents et rendez-vous de gestion

De nombreux documents constituent le système de reporting et de contrôle budgétaire de Soins de Soi et de la Maison. Ce nombre élevé de documents s'explique en partie par **l'existence de doublons**, comme l'Annual Plan destiné au siège, et son équivalent, le Plan Opérationnel, réservé à l'interne. Les opérationnels semblent particulièrement sollicités dans la construction de ces documents, et les contrôleurs de gestion opérationnels (en business teams et customer teams) ne déclarent intervenir qu'en tant que gardiens des process.

De même, avec la création du contrôle de gestion Corporate lors de la réorganisation, les tâches de reporting ont été centralisées et les contrôleurs de gestion ne font plus « que les analyses ». Dans cette cellule, les systèmes d'information sont bien sûr cruciaux.

*Le contrôle de gestion est très lié au business, aux business teams, aux customer teams etc. **Mais c'est aussi très lié à la IT**, les systèmes d'information, c'est important. Au sein du contrôle de gestion, ça m'aide d'avoir un background aussi un peu IT. [...] En fait, on fait tout notre résultat dans SAP. On utilise en gros tous les modules mais, je ne vais pas rentrer dans le détail parce qu'on ne le connaît pas. Donc le reporting se fait via SAP et le calcul du résultat se fait par la compta, qui eux vont dans SAP. **Et après, le côté reporting dans un système se fait chez nous et, après, on l'envoie à Bruxelles**, via un système qui s'appelle Abacus et qui, est important puisqu'il y a un système européen dans lequel tous les pays reportent. En fait, **SAP est interfacé dans Abacus**, donc les deux ont le même design, sauf que ça, SAP est hyper détaillé à la facture, etc. Et Abacus, c'est uniquement une dimension produits, clients et indicateurs financiers. Et donc il y a quelqu'un dans l'équipe, qu'on appelle un **DBA** [Data Base Administrator], qui s'occupe vraiment de la maintenance de cet outil. Il s'occupe vraiment de tout ce qui est reporting. (Catherine, Directrice du contrôle de gestion Corporate, Division France, Mondomarket)*

Libellé	Contenu	Fréquence et Temps imparti	SI	Impliqués	Clients
Annual Plan (AP) + « 3 MRF »	« Budgets pour toute l'année phasés par mois, par client, par produit de tout le compte d'exploitation, du chiffre d'affaires jusqu'au résultat net. Et ça par client, par produit C'est assez, entre guillemets, politique. C'est le minimum. C'est évident qu'il faut le faire. »	Fréquence annuelle Deux mois (juillet – août) + Allers-retours novembre+décembre	Abacus	Equipes opérationnelles. Contrôleurs de gestion BT/CT gardiens du process et consolidation	Mondo -market monde
Plan opérationnel	« En interne, le board décide toujours de faire un plan plus opérationnel [que l'annual plan] et plus ambitieux. Moins politique et complètement opérationnel. Et qui est évidemment beaucoup plus ambitieux que ce qu'on a communiqué à la coordination. »	Fréquence annuelle	Excel	Idem	Internes. Tous les acteurs, en interne
Board Report	« 70 pages. Balance Scorecard + de focus for growth à données financières et on retrouve, la complexité du nombre de produits, etc. Par business team et customer team. Après, il y a évidemment tout ce qui est market shares. Et après on suit notre résultat. Donc on a des highlights tous les mois. »	Tous les mois	SAP+ Excel	Contrôleurs de gestion Corporate gardiens du process et consolidation	Interne et Soins de soi et de la maison Europe + « highlights » pour le siège
PUF (Permanent Updated Forecast)	« On fait ce qu'on appelle une PUF, une Permanent Update Forecast, c'est-à-dire qu'on revoit tous les mois tous nos objectifs. Donc, tous les mois, chacune des cellules, chacune des mini-entreprises revoit ses plans, en fonction de ce qui s'est passé. Là, par exemple, on est fin février. On a donc le février réel qui vient de tomber, donc on regarde tout ce qui est tombé, c'est-à-dire tout le réel et on revoit nos budgets par client, par produit jusqu'à la fin de l'année en fonction de ce qui s'est passé. Donc on refait nos prévisions de chiffre d'affaires mais on réalloue aussi toutes nos ressources, tous nos investissements en fonction de ce qui s'est passé et de ce qui va se passer. Donc le contexte a changé ou le contexte concurrentiel ou il s'est passé des choses ou la pub marche mieux ou moins bien que prévu. »	Les révisions de volume et de chiffre d'affaires sont faites tous les mois et les révisions des investissements, et des budgets sont faites tous les trimestres. Une semaine par mois	SAP+ Excel	C'est un process qui est complètement partagé. Les contrôleurs de gestion sont les gardiens de ce process mais ce sont les équipes qui le font, elles sont responsables de leur budget.	Interne
Balance Scorecard	« Chaque business team a une feuille où elle suit un certain nombre de choses qui semblent clefs. »	Tous les mois	SAP+ Excel	Contrôleurs de gestion BT et/ou CT	Interne et externe
Post mortem	« On fait un bilan de l'opération à la fin. C'est hyper important, mais, ça reste encore un peu artisanal. Ce n'est pas via des gros systèmes informatiques, on fait ça via Excel avec des données externes de Nielsen machin pour voir si la promo a bien réagi. »	A chaque opération promotionnelle	Excel	Contrôleurs de gestion BT et/ou CT	Interne
Analyse du réel	« A partir du reporting réalisé par la DCG Corporate, les contrôleurs de gestion accordent plus ou moins de temps à l'analyse du réel. »	Une semaine par mois	Excel	Contrôleurs de gestion BT et/ou CT	Interne

Tableau 4-4. Les différents documents du contrôle de gestion de Mondomarket Soins de Soi

b. Le CDG corporate

Suite à la réorganisation, les contrôleurs de gestion opérationnels (des business teams et des customer teams) sont devenus partie intégrante des équipes opérationnelles. Le risque de perte de contrôle et la volonté de garder une certaine cohérence dans le cadre d'une décentralisation accentuée ont incité la direction à créer une fonction centralisatrice de contrôle de gestion, appelée « Contrôle de gestion Corporate ».

*En fait, [le contrôle de gestion corporate] est une **fonction complètement nouvelle qui a été créée au moment de la fusion** justement parce qu'on se disait que les contrôleurs de gestion business teams étaient liés à une communauté d'intérêts marketing, ventes, sur des problématiques communes et totalement intégrés dans les équipes. Et customer team, c'est l'équipe Carrefour, l'équipe Auchan, etc. Donc c'était plus opérationnel. Au moment de la fusion, on s'est dit : **on va essayer de créer une fonction facilitatrice** pour aider, un peu tout le monde. (Catherine, Directrice du contrôle de gestion Corporate, Division France, Mondomarket)*

La volonté première était bien de maintenir une structure transverse de contrôle de gestion, mais au départ, les missions de cette cellule n'étaient pas clairement définies. Aujourd'hui, le reporting, le planning et les analyses transversales sont l'apanage du CdG Corporate.

*On a mis différentes choses. On a mis tout ce qui était **planning**. Donc là on va retrouver tout ce qui est **PUF**⁸¹ [Permanent Update Forecast]. Plan opérationnel, **AP** [Annual Plan] **qu'on fait pour toute une année**. On va trouver le **reporting**. Et puis aussi, une ou deux fois par an, on envoie un **plan officiel** à notre maison mère. Enfin, à notre coordination européenne pour tout ce qui est produits de beauté et détergents. Il y a aussi **toutes les analyses transversales** qui concernent un peu tout le monde. Et puis, il y a **la gestion des promotions**. On est six avec moi. Le DBA, [Data Base Administrator] est très IT litterate. Après, l'aspect reporting, planning, il y a Yann qui travaille avec moi, qui, lui, a le profil classique d'une grande école. Gestion des promotions, ça, ce sont des agents de maîtrise qui s'en occupent. (Catherine, Directrice du contrôle de gestion Corporate, Division France, Mondomarket)*

Le temps de Catherine est aujourd'hui partagé entre les réunions dédiées à la centralisation de l'information (reporting et planning), mais également des réunions de formations et de mise en place de nouvelles procédures.

Le reporting, en fait, on a un CD, [un comité de direction], qui se réunit les semaines un et trois de chaque mois. Donc la semaine un est consacrée aux résultats et la semaine trois est consacrée à la PUF. Donc ce qu'on fait, c'est que, pour préparer le CD, il y a un petit organe, un petit forum qui a été créé, qui s'appelle TGV, qui est un nom pompeux qui veut dire Team for Growth and Value creation. Pour, en gros, préparer le CD. La TGV est constituée des responsables marketing de chaque business team et du chef des DE⁸². Et elle est dirigée par le contrôle de gestion. Et donc moi aussi j'interviens là avec un rôle un peu transversal. Du coup, on ramasse tout ce flux d'informations pour être à même de voir quels sont les trucs pertinents à dire à un CD. (Catherine, Directrice du contrôle de gestion Corporate, Division France, Mondomarket)

La PUF est l'outil de suivi budgétaire privilégié de la branche Soins de Soi et de la Maison. Le CDG Corporate est le garant de son bon fonctionnement, mais également des améliorations à y apporter. Il est intéressant de noter que la mise en place de cet outil, ou

⁸¹ Pour une description de chacun de ces documents voir (Tableau 4-4).

⁸² DE : Directeur d'enseigne

de ses modifications suite à la réorganisation cristallise les tensions sous-jacentes à la très forte décentralisation des structures et la complexité des problématiques des différentes unités (logistique et marketing).

Certains projets comme celui d'avoir une PUF unifiée et partiellement automatisée échouent, mais la volonté de garder une cohérence entre les différentes unités opérationnelles, à défaut de l'obtenir au sein des différentes fonctions, reste intacte. L'objectif de cette cellule est de résoudre l'éternel dilemme du contrôle de gestion : trouver le juste équilibre entre la centralisation et la décentralisation. Ceci implique donc de mettre en place des référentiels, des normes et des modes de fonctionnement à la fois partagés et adaptables. Ceci passe par une formation des équipes qui peut se révéler parfois ingrate pour le responsable. Il faut distinguer dans les résistances au changement formulées par les individus le confort des habitudes qu'ils ne souhaitent pas abandonner des contraintes inhérentes à la problématique dans laquelle ils évoluent.

Une part d'imprévu, de non routinier se glisse également dans les responsabilités de Catherine. Cependant, il s'agit bien souvent de sujets connexes, même s'ils ne relèvent pas directement des domaines habituels sur lesquels elle travaille.

Bien qu'un effort soit tenté afin de diminuer les strates hiérarchiques, Mondomarket a tendance à démultiplier les organes de synthèse. La « Team for Growth » ou TGV, relève de cette logique. Regroupant les responsables marketing et des Directeurs d'enseigne, coordonnée par le contrôle de gestion Corporate, sa mission est de préparer les comités directeur (CD) dédiés à l'analyse des résultats et au suivi budgétaire (PUF).

*Donc il y a la TGV qui se réunit, là aussi, de façon régulière. Et on a décidé qu'on se réunissait les semaines deux et quatre de chaque mois. Pareil. En fait, **on cale notre agenda sur celui du CD**. Il n'y a pas de surprise. **En fait, la semaine quatre pour préparer la semaine un, est consacrée à l'arrêté**. Donc, les questions qu'on se pose sont : « Comment on sent le chiffre d'affaires du mois, etc., quelles sont les explications des écarts par rapport au plan, notamment aux trois MRF, qui est le truc officiel qu'on envoie à Bruxelles, par rapport au plan officiel et par rapport au plan interne qu'on a via la PUF ». Parce que l'important aussi, c'est que les plans officiels qu'on envoie à Bruxelles peuvent être différents de notre plan interne. Généralement, on est plus ambitieux en interne qu'on ne l'est en externe. Voilà. C'est un minimum. Donc on a un ou deux points de croissance en plus en interne par rapport à ce qu'on doit faire en externe. Et la TGV, qui se réunit la semaine deux, elle parle de la PUF. Pour préparer le truc de la semaine trois. On marche en croisé comme ça (Catherine, Directrice du contrôle de gestion Corporate, Division France, Mondomarket).*

Positionné comme un comité de direction bis, la TGV ne parvient pas réellement à trouver ni sa fonction, ni son identité organisationnelle. L'enjeu institutionnel est de taille, puisque cet organe est « orchestré » par le contrôle de gestion corporate. Prendre une certaine ascendance sur le comité directeur permettrait au contrôle de gestion d'obtenir une visibilité supplémentaire.

*Et, d'un autre côté, je trouve **qu'on n'a pas encore un rôle très proactif**. On est très, pour l'instant, à la botte du CD. Alors que je pense qu'une TGV qui est un peu leading edge ne devrait pas voir son agenda dicté par le CD. Il faut qu'on soit force de proposition et pas exécutants.*

Et comment vous envisagez, justement d'améliorer ça?

*On se disait que peut-être on allait faire deux jours au vert, on allait faire du brain storming en se disant: quel est le **rôle de la TGV**, qu'est-ce qu'on doit faire, etc. Donc est-ce que c'est un forum de discussion ou... Enfin, moi, la façon dont je le conçois, **c'est plus un organe de pré-décision** où on propose des choses pour que le CD puisse décider en toute connaissance de cause. Et ça, c'est hyper intéressant parce que ce truc-là, **il est drivé par le contrôle de gestion**. Donc là, on voit que c'est lui qui est censé avoir cette casquette un peu corporate, société, transversale et **que ça ne soit pas une BT [Business Team] oral qui drive le truc**. Mais, bon, ce n'est pas évident. (Catherine, Directrice du contrôle de gestion Corporate, Division France, Mondomarket)*

Comme dans les autres entreprises « orientées marketing », les opérations menées par les chefs de produit s'enchaînent et ces derniers, débordés par leurs tâches opérationnelles perçoivent le suivi comptable de ces opérations comme des travaux à faible valeur ajoutée, bureaucratiques, et sont assez réticents à le faire en temps et en heure. Les contrôleurs de gestion doivent dès lors mettre en place des procédures, et surtout faire en sorte que ces procédures soient suivies par tous, afin d'avoir un minimum de contrôle sur les dépenses réalisées. Chez Soins de Soi et de la Maison, ces tâches plutôt ingrates de responsabilisation des opérationnels ont été laissées à deux contrôleuses de gestion, ETAM⁸³, qui sont dédiées à cette problématique. Ceci détend certainement les relations au niveau opérationnel, entre les contrôleurs de gestion des business teams et les chefs de produit. Des résistances, là encore, semblent apparaître du côté des opérationnels –chefs de produit, et trade marketers-, qui de leur côté, suivent, à leur façon les dépenses qu'ils engagent. Les tableaux suivants proposent une synthèse des tâches et des relations du département contrôle de gestion Corporate telles que Catherine nous les a présentées (Tableau 4-5, Tableau 4-6 et Tableau 4-7).

⁸³ Employé, Technicien et Agent de Maîtrise.

Tâches	Illustrations
<p>Centralisation de l'information : reporting, planning Cyclique de 30 à 70%</p>	<p>Donc nous, ce qu'on suit généralement, c'est la NPS, c'est notre chiffre d'affaires par marque et par client. Donc là, c'est essentiellement par un point d'entrée qui est la marque. Les taux de croissance, le suivi des projets clefs aussi. Chaque année on a un certain nombre d'innovations qu'on veut suivre au mieux. Le suivi de ces projets clefs par enseigne aussi, puisque en fait, on marche de façon matricielle. Par exemple, un projet peut ne pas bien marcher ici, s'il n'est pas référencé dans une enseigne... On a notre P&L classique avec notre chiffre d'affaires, les dépenses pub, les promotionnelles, les indirects, etc., on compare par rapport à l'année précédente, par rapport à notre plan de référence, etc. Ensuite, on a le suivi des marques clefs, pareil, en faisant un petit P&L : le plan, l'année précédente, etc. Ça, c'est le suivi des dépenses publicitaires. On a le suivi des indirects, le suivi des stocks et tout ce qui est cash-flow. Quand je disais reporting, on fait le réel, en fait, de chaque mois. Mais on fait aussi ce qu'on appelle le « 3 MRF ». Donc on s'engage auprès de du siège Europe sur une prévision à trois mois. En termes de chiffre d'affaires mais aussi en termes de résultat. C'est important de savoir aussi en termes de cash-flow ce que l'on va générer par catégorie. Et après on a un zoom par client.</p>
<p>Gestion des promotions</p>	<p>Chaque mois, on regarde combien il faut arrêter dans nos comptes. On a un fichier partagé avec le marketing pour leur demander. Parce qu'on s'est rendu compte qu'il fallait qu'on ait l'information de la date de l'opération. Quand a-t-on un devis, indépendamment de l'arrivée de la facture ? A la limite, si elle arrive un an après, on n'en a rien à faire. Ce qu'on veut, c'est qu'elle soit provisionnée et qu'elle soit bien dans nos comptes pour ne pas qu'on se retrouve avec, sur les onze mois de l'année, des petits montants riquiquis, qu'on ne puisse pas suivre du tout notre budget et que, à la fin, soudainement, il y a 200 millions d'euros qui arrivent, sans qu'on sache d'où ça vient. L'idée, c'est que toutes ces petites opérations consolidées vont permettre d'alimenter la PUF via un petit copier-coller qu'on fait du fichier Excel dans la PUF pour faciliter leur suivi de MDC [<i>Marketing Department Costs</i>]. On ne leur demande pas vingt-deux fois la même chose. Dans ce fichier Excel, on rapatrie les données qu'on a mises dans SAP, comme ça, ça leur permet de suivre leurs opérations. Et, du coup, c'est complètement lié. Ca évite, qu'au moment de la PUF, les gens courent dans tous les sens, complètement paniqués. Quelles sont les factures qui sont passées ? Où j'en suis dans mon budget ? Mon réel, je ne le comprends pas. Qu'est-ce qu'il se passe ? Est-ce que c'est des provisions, est-ce que c'est du « vrai » ? Etc. Donc là, via ce fichier-là, on essaie de faire un tout-en-un, on clarifie le réel et on aide à simplifier. On aide la saisie pour la PUF. On oblige les gens à penser de la même façon et indépendamment des problèmes de personnes. On veut tout uniformiser.</p>
<p>Réunions Mise en place de procédures et harmonisation des méthodes de travail</p>	<p>Il y a beaucoup de réunions. C'est très saisonnier. Là, on est en train de revisiter le process PUF. On a fusionné l'année dernière Soir de la Maison et Soir de Soi, on a voulu simplifier, repenser nos process PUF, et ça n'a pas bien fonctionné. On parlait d'un monde idéal où on ne voulait faire qu'une seule PUF marque-enseigne, donc un truc matriciel avec lequel tout le monde serait content mais ça n'a pas fonctionné. Donc on revient au système d'avant la fusion où on avait une PUF clients et une PUF marques bien séparées. Donc on a deux chiffres sociétés. C'est là où c'est un peu embêtant. On est en train de mettre en place toute une série de reports standards pour suivre au mieux la PUF.</p>
<p>Analyses ad hoc</p>	<p>Après, il y a tous les points ad hoc qui peuvent tourner autour de n'importe quoi. Enfin, la plupart du temps, ce n'est pas très loin des PUF. L'analyse de la croissance, d'où elle vient, des prix... Par exemple, on avait décidé de réinvestir plus d'argent. Voir combien ça va nous rapporter, combien on va faire de chiffre d'affaires incrémental travailler avec les équipes marketing et ventes. Quels sont les ratios d'efficacité? MDC, NPF, MDC, ce sont les dépenses promotionnelles. NPF, c'est le chiffre d'affaires. Enfin, voilà, quoi. Essayer de réallouer au mieux les trucs d'une marque à l'autre. Voilà. Donc on avait appelé ça XXL. Après il y a toutes les problématiques de tarifs.</p>

Tableau 4-5. Les tâches du département Contrôle de gestion Corporate de Mondomarket

Relations	Interlocuteurs	Illustrations
Centralisation de l'information : reporting, planification	Soin de soi et de la Maison Siège	<p>Quand je disais reporting, on fait le réel, en fait, de chaque mois. Mais on fait aussi ce qu'on appelle le trois MRF. Donc on s'engage auprès de Waterloo sur une prévision à trois mois. En termes de chiffre d'affaires mais aussi en termes de résultat. C'est important de savoir aussi en termes de cash-flow comment on va générer... Par catégorie. Et après on a un zoom par client.</p> <p>Donc on demande au marketing, on a un fichier Excel où on leur demande de rentrer leurs opérations au mois. Combien ça va coûter ? Qu'est-ce qu'il y a dans leurs opérations ? Est-ce qu'il y a des opérations de couponning, de mailing... ? Quelles marques ça concerne ? Donc il y a un fichier marques qui renseigne et, à la fin de chaque mois, ils vont donner un statut à leur opération pour dire : « OK. Mon opération est engagée. » Donc c'est bon, tu la comptabilises en réel même si tu n'as pas de facture. Elle est engagée. [...]</p> <p>Donc là, via ce fichier-là, on essaie de faire un tout-en-un, on clarifie le réel et on aide à simplifier. On aide la saisie pour la PUF [Permanent Update Forecast]. Et là, pareil, pour mettre en place ça, pour changer les <i>mindset</i> des gens, pour leur dire : « Mais non. Tout ce que tu faisais avant, dans ton petit fichier, c'était bien mais bon, maintenant, il faut que tu travailles autrement. » « Oui mais moi, j'avais ça en colonne. » Enfin, des discussions à n'en plus finir. Mais, d'un autre côté, c'est hyper important parce que, entre Soin de la Maison et Soin de Soi, on avait deux façons de traiter complètement les choses. Soin de la Maison était hyper rigoureux parce qu'ils étaient dans une problématique où ils n'avaient pas beaucoup d'argent, etc., ils rationalisaient chaque centime. Soin de Soi, c'était à tout va. Bon, allez, on s'en fout. OK. « Ah oui, tiens, le devis, j'ai oublié de te le donner mais tiens, je te le refille puisque tu m'en parles. » Enfin, bon, ce n'était pas du tout rigoureux alors que là, on simplifie le tout et on oblige les gens à penser de la même façon et indépendamment des problèmes de personnes. Parce que, après, il y a des gens qui sont rigoureux, d'autres qui ne le sont pas.</p> <p>Là, on met en place un nouveau process, donc c'est très demandeur de temps. En ce moment, je passe beaucoup plus de temps à l'implémentation de process, à essayer de convaincre les gens, aller en CD⁸⁴, dire: "Voilà. On va faire comme ci, comme ça. Est-ce que vous êtes d'accord?" Donc il y a beaucoup plus de conviction, d'influencing.</p>
Gestion des promotions (réalisé par deux contrôleuses de gestion Corporate)	Contrôleurs de gestion BT	
Organisation de réunions	Directeurs marketing	

Tableau 4-6. La dimension relationnelle des postes de contrôleur de gestion Corporate de Mondomarket

⁸⁴ Comité de Direction

Relations	Interlocuteurs	Illustrations
Mise en place de procédures et harmonisation des méthodes de travail	Contrôleurs de gestion Business Team, Category et Customer Team	<p>Là, on est en train de revisiter le process PUF. Ce n'est pas que c'est trop compliqué mais on avait saucissonné le truc et personne ne reconnaissait ses chiffres. Il n'y avait pas du tout d'ownership. Le mec disait: "Non, c'est pas mon chiffre. C'est toi qui l'as mis." Donc, il n'y avait aucun suivi. Donc on n'arrêtait pas de discuter sur tous les écarts en disant: "Lui n'a pas saisi." Donc c'était la chasse aux sorcières, c'était complètement contre-productif. Idéalement, sur le papier, c'était super. En termes de people aussi, c'était super puisqu'il n'y avait plus que cinq personnes qui faisaient la PUF. Mais le problème, c'est que, après, il y en avait trente qui essayaient de comprendre les chiffres. Et donc, ça a créé des conflits.</p> <p>Là, on est en train d'instaurer un nouveau process, donc c'est hyper demandeur de temps. Et, en plus, on est vraiment maître d'école parce qu'on dit : "Bon, alors maintenant il faut que les choses se passent comme ci." Il faut qu'on explique à chacun comment il faut qu'il travaille. Et puis vu qu'il y a style quinze personnes dans les ventes, vingt dans le marketing, cinq, six ici, il faut expliquer quarante fois...Pas la même chose parce que chacun a sa problématique différente mais il faut avoir un discours adapté à chacun, dire comment faire descendre l'info, enfin... Concilier les habitudes des uns et des autres. Parce qu'on bouleverse un peu les habitudes de chacun. Oui, malheureusement, ça fait un peu message top-down, quoi. Même si, évidemment, on a essayé de prendre en compte le maximum d'input des uns et des autres, à la fin c'est un peu la ligne du parti qui parle, au pauvre petit soviétburo, quoi.</p> <p>On est en train de mettre en place toute une série de reports standards pour suivre au mieux la PUF. Parce que, aussi, chaque business team, chaque contrôleur de gestion - et là, on revient à la question de personne-- a son truc, a son kit. Et ce n'est pas normal. Parce que, quand quelqu'un part, il y a un pic bien en dessous et puis, après, ça remonte quand le gars est bien au courant de tout et qu'il a reconstruit ses rapports etc. Ce qu'on essaie de faire aussi là, pour toute la partie analyse transversale, c'est d'essayer d'obliger les gens à travailler de la même façon. Ça peut sembler tout bête à l'extérieur mais un responsable marketing qui a face à lui deux contrôleurs de gestion parce que, techniquement, c'est comme ça de façon organisationnelle, il a beau travailler sur la même catégorie de produits, il a deux inputs différents via les deux contrôleurs de gestion, il a deux tableaux...Ca semble tout bête mais il n'arrive pas, du coup, à penser.</p> <p>Ça ne veut pas nier les analyses spécifiques par BT etc. Mais, d'un autre côté, on a tous le même P&L, il y a quand même des grosses problématiques qui sont les mêmes. Donc, on dit maintenant, c'est que, pour le Smic, enfin, pour les trucs de base, il faut vraiment raisonner tous de la même façon. Et après, évidemment, s'il y a des analyses ad hoc, chacun les fait comme il veut. Il n'y a pas de souci. Mais pour tout ce qui est analyse de la croissance, l'analyse de la gross margin, donc, qui est notre marge brute, il faut que tout le monde raisonne de la même façon.</p>
Analyses ad hoc	Contrôleurs de gestion Business Team, Category et Customer Team	<p>Après il y a toutes les problématiques de tarifs. Donc c'est calculer les impacts. Combien ça va nous rapporter en plus? Par marque? Par catégorie? Par client? Aussi quelle est l'enveloppe? Combien on peut couvrir? Souvent, c'est lié à la dérive. Vu qu'on donne de plus en plus, qui est le dindon de la farce dans l'histoire? C'est le consommateur parce que c'est lui, finalement, qui va payer la dérive via l'augmentation de tarifs.</p>

Tableau 4-7. La dimension relationnelle des postes de contrôleur de gestion Corporate de Mondomarket

c. Les catégories

Mondomarket est dotée d'une structure matricielle produit/pays. Les catégories sont des cellules transnationales dont l'objectif est de développer les nouvelles versions des produits et de suivre leur évolution. Ces cellules sont composées de chefs de produit, de « marketing researchers », et généralement d'un contrôleur de gestion et d'un directeur financier. Là encore, la plupart des membres de l'équipe ont une double fonction, à la fois dans la catégorie et à la fois dans la société locale. Dans d'autres organisations, ces derniers pourraient s'appeler « chef de projet économique », ou « contrôleur de gestion projet ».

Si on prend un produit. Diva, par exemple. C'est au niveau de la catégorie qu'on décide de lancer une ligne de shampoings?

*Oui, c'est la catégorie qui s'occupe de l'innovation. Après, il y a la supply chain à côté pour voir les impacts des innovations. Si on fait le lancement de Diva, il y a une projection en volume. On voit la capacité et on peut dire: "Il n'y a pas la capacité suffisante pour produire." Après, c'est à nous, la catégorie supply chain, de dire OK. **Qu'est-ce qu'on fait? On achète une ligne? Et où on la met? Ou on peut dire: "OK. On attend. On achète la ligne pour voir si les produits marchent bien. Alors, on fait une sous-traitance ou on la fait chez nous?"**Ce type de **décisions stratégiques**. On achète ou pas? Et où on va la mettre? Ça, c'est vraiment, au niveau des catégories sans vraiment implication de l'usine. Il y a des discussions. Parce que nous, on implique même les usines pour comprendre s'il y a possibilité de faire les choses, si les timings que nous, on propose sont bons ou pas. Il y a un échange d'informations. Mais la décision finale, c'est à nous de la prendre (Heathcliff, Directeur du contrôle de gestion, Catégorie et Usine, Soins de Soi, Mondomarket).*

Les postes de contrôleurs de gestion en catégorie apparaissent moins accaparés par le détail de l'activité en comparaison des postes en Business Team.

Moi, ce qui m'a tout de suite attirée dans un poste comme ça... Je me suis dit: "Bon. Très bien. Je vais sortir de mon détail de l'usine." [...] Et là, évidemment on n'arrive pas à se débarrasser de ses travers. [...] Au début, je me disais: "Mais je ne peux pas prendre de hauteur si je ne maîtrise pas le détail." Et finalement, au bout de six mois, je me suis dit: "Effectivement, on peut très bien avoir une vue en haut sans aller tout de suite dans le détail." (Emilie, Contrôleuse de gestion, Catégorie, Soins de la Maison, Mondomarket)

Moins ancrés dans le quotidien, moins « sur le feu », ils laissent à la fois le temps de la réflexion, mais peuvent manquer parfois, selon certains, de « rythme ».

*Moi, j'aimais ce rythme où il y a beaucoup moins de stress. On peut se plonger dans des travaux. On peut s'organiser beaucoup plus facilement comme on veut. **Il y a une très grande liberté**. Mais il y a aussi des moments de creux. (Charlotte, Contrôleuse de gestion, Business Team Soins de la Maison, Mondomarket)*

Emilie détaille les tâches récurrentes d'un contrôleur de gestion Catégorie. L'analyse des résultats et la formulation de plans stratégiques, composés de multiples simulations constituent l'essentiel de son activité. Le tableau suivant (Tableau 4-8) propose une synthèse de la répartition de ces différentes tâches et permet de noter la variété des interlocuteurs d'Emilie dans le cadre de son activité de contrôleuse de gestion Catégorie.

Les problématiques relationnelles des contrôleurs Catégorie sont étroitement liées à la distance (Tableau 4-9). Les équipes sont multinationales et la coordination s'avère parfois

délicate. Les contacts téléphoniques sont fréquents ainsi que le courrier électronique qui est devenu un des moyens privilégié de communication. Le cas d'Emilie est toutefois particulier puisque le directeur de la catégorie est sur le même site qu'elle, ce qui facilite les contacts directs. La cohésion de la structure est assurée par des réunions régulières dans les différents pays clé et par un souci d'intégration fort des nouveaux venus, le turn-over sur ces postes étant important.

Un dernier point à noter : la complexité d'une gestion optimale d'une organisation matricielle. Le témoignage d'Emilie souligne que cette organisation matricielle place néanmoins la France - qui représente 55% du chiffre d'affaires Europe de la Catégorie Produits lave vaisselles - au cœur de ses préoccupations. A l'heure des réductions budgétaires, le choix s'est imposé de rester à Paris, en privilégiant la dimension *business* à celle de transnationalité, l'argument avancé reposant sur des « synergies avec le marketing local ». Dans une perspective Catégorie, le risque que le pays le plus important dicte sa ligne de conduite aux autres est alors réel.

Répartition du temps entre les tâches	Interlocuteurs	Illustrations
Projets d'innovation 50% du temps	Marketing, Market research, développement, achats et pays	Le marketing, le market research qui fait des études quantitatives pour essayer d'estimer un peu ça, le développement qui développe les nouveaux packagings, etc., les achats qui peuvent donner des estimations et les pays bien sûr.
Analyse des résultats mensuels, reporting 5 à 10% du temps	Contrôleurs Pays	Ce sont les pays me donnent leurs résultats tous les mois. Moi, je les récupère, je les analyse, je regarde les points qui m'intéressent. Quand il y a des chiffres qui sont négatifs, des mauvaises performances, je les appelle pour savoir ce qu'il se passe. Donc j'ai des détails un peu plus précis sur ce qu'il se passe dans le trade, ce qu'il se passe au niveau des concurrents, de la pression promotionnelle, etc. J'appelle l'usine quand j'ai des coûts qui ont l'air d'augmenter, pour savoir ce qu'il se passe etc. Récupérer les chiffres, ça dure cinq minutes. C'est toute une analyse derrière qui me prend une bonne journée, voire deux journées. Pour essayer de comprendre, de dégager les points principaux et faire des commentaires pour que les gens de la catégorie, ici, soient au courant de ce qu'il se passe.
Analyses ad hoc 20% du temps	Contrôleurs Pays	Après, il y a quand même des travaux d'analyse ad hoc sur des problèmes de marge , il y a une partie finance et il y a aussi beaucoup de ce qu'on appelle de l'opérationnel, typiquement les commentaires des pays, comment ça se passe sur le marché, ce que font les concurrents. Je ne devrais pas m'en occuper. Moi, ça me semble clef pour justement me permettre d'affiner, de produire des analyses financières les plus justes possible. Donc je suis très proche de tout ça. Tout ce qui est parts de marché, évolution des marchés. J'essaie de suivre ça et de faire des analyses. Et je prépare toujours des analyses qui me permettent d'avoir des bases solides quand je construis mes plans pour l'année à venir.
Plan 20% du temps	Managers Pays	La catégorie, notre vrai rôle, c'est de délivrer, de donner des innovations aux pays, mais on doit également fixer des objectifs de croissance, de profitabilité aux pays. Tous les ans. Donc ça, c'est une partie super intéressante. Déjà parce qu'on revoit notre stratégie. On a une stratégie très claire, donc on essaie de cadrer nos plans par rapport à cette stratégie. Mais ça nous permet justement de voir si on est complètement à côté de la plaque ou si, justement, on est vraiment dans la bonne ligne et on arrivera à suivre la stratégie à quatre ans qui nous a été fixée par Soit de Soi et de la Maison Europe, donc par l'entité Europe. Et puis c'est super intéressant parce que, généralement, c'est aussi beaucoup de feeling.
Budget 5% du temps	Membres l'équipe Catégorie	On est une équipe marketing européenne. Donc, pour développer des projets, il nous faut un budget. Ne serait-ce que pour faire des tests de produits, des tests consommateurs, etc. Donc ça, on le gère avec les gens du marketing et du market research. C'est notre vraie fonction de contrôle. On dit: "Attention. Où est-ce qu'on en est? Trop dépensé. Pas assez dépensé."

Tableau 4-8. Les tâches du contrôleur de gestion Catégorie chez Mondomarket d'après Emilie

Problématiques relationnelles	Illustrations
Moyens de communication	<p>Relations téléphoniques, oui. Pays-Bas, Belgique, Portugal, Suisse, oui, c'est beaucoup téléphone. Il y a beaucoup de relationnel... C'est-à-dire que je monte souvent au huitième pour faire un petit point avec Charlie qui est un des responsables marketing. Responsable de projet. Et pour faire un point avec Fabienne qui est sur le market research. Le téléphone, c'est 10% seulement. Les messages e-mail, ça, c'est assez important. On va dire que c'est 20%. Et après, dans ma journée, c'est je dirais 10% téléphone, 15% ici, contacts physiques, 15% de mails et tout le reste, c'est... Il faut quand même du temps pour travailler. On ne peut pas aller voir les gens tout le temps. <i>Emilie, Contrôleuse de gestion, Catégorie, Soins de la Maison</i></p>
Turn-over	<p>Ce sont des postes de junior, donc les gens restent deux-trois ans dans leur job et bougent mais c'est vrai qu'on cultive une relation avec les gens du local. Dès que quelqu'un quitte son travail, on fait généralement un message en disant: "Merci beaucoup pour ton aide, etc." et on en profite pour dire "Welcome" au nouveau. Quand on a des relations faciles avec nos réciproques dans les sociétés locales, 50% du chemin est déjà fait. Il t'accorde du temps, même si c'est cinq minutes. Ce qui n'est pas toujours évident. <i>Emilie, Contrôleuse de gestion, Catégorie, Soins de la Maison, Mondomarket</i></p>
Réunions	<p>On se bloque deux jours par mois pour faire les réunions de projet. Donc, pendant ces deux journées, on revoit tous les projets et là, on a toute l'équipe au complet. Les gens du marketing, du market research, les contacts achats, moi, la finance. On fait une fois Paris, une fois Vernigen. Mais tout le développement ne se déplace pas. En fait, on a des responsables de projets, un côté marketing et un côté développement. On a des réunions où on est entre six et huit. Souvent, dans ces réunions, on invite les pays clefs. Donc il y a généralement quelqu'un qui représente le marketing France et quelqu'un qui représente le marketing Pays-Bas, qui est notre deuxième pays. Et on a une demi-journée par mois pour ce qu'on appelle notre innovation meeting, qui est une réunion européenne avec le directeur du développement, le responsable supply chain operation, avec la finance et l'équipe marketing au complet, et le market research. Et autrement, du côté finance, soit des réunions pour lesquelles je me déplace au Royaume-Uni, soit on fait ça par téléphone. C'est une demi-journée par mois où on fait un point sur quels sont les process financiers européens qui sont en cours, quelles synergies on a avec notre travail. <i>Heathcliff, Directeur du contrôle de gestion, Catégorie et Usine, Soins de Soi</i>. Il y a aussi des réunions opérationnelles où on regarde les résultats. On regarde les budgets, le volume, afin de prévenir s'il faut faire des changements. Après, nous, on ne passe pas de temps sur les volumes. Si les volumes n'arrivent pas des pays, c'est impossible pour nous de réagir et de respecter l'Annual Plan. <i>Heathcliff, Directeur du contrôle de gestion, Catégorie et Usine, Soins de Soi</i></p>
Biais de l'organisation matricielle	<p>On est quatre. Tous ces gens sont à Paris. Là, je parle hors développement. Je parle marketing, market research et moi. On est tous à Paris. Je suis la seule à être au deuxième étage. Ils étaient tous au deuxième étage mais ils sont montés au huitième étage pour rejoindre les équipes locales également en début d'année. On a beaucoup d'interaction avec le local, avec la France. C'est-à-dire que notre directeur marketing est également le directeur marketing de la France. On a ce qu'on appelle un marketing manager, qui est le niveau en dessous du directeur marketing, qui est également partagé entre Moon France et Moon Europe. Et ensuite on a deux responsables de projet européens, qui sont donc 100% européens. Il y a une personne qui s'occupe de tout ce qui est market research, qui, elle également, se partage entre Moon France et Moon Europe. Oui. La France, c'est 55% de notre chiffre d'affaires. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle la catégorie est restée à Paris puisque, en fait, elle était prévue pour bouger à Milan rejoindre une autre catégorie qui s'appelle household care qui est tout ce qui est produits. Et donc Moon allait bien dans cet ensemble-là et devait rejoindre Milan et, au dernier moment, la France s'est battue pour dire: "Non. On garde la catégorie et on va faire des synergies avec notre marketing local." On a une seule usine qui produit Moon. C'est en France. Notre catégorie, on a une marque, Moon. On est présents dans dix pays. Et puis on a une stratégie qui est très claire. Vraiment, c'est augmenter la profitabilité. <i>Emilie, Contrôleuse de gestion, Catégorie, Soins de la Maison, Mondomarket</i></p>

Tableau 4-9 . La dimension relationnelle du poste de contrôleur de gestion Catégorie chez Mondomarket

d. Les customer teams

Nous n'avons pas pu rencontrer de contrôleurs de gestion en customer teams. Catherine, aujourd'hui directrice du contrôle de gestion Corporate, nous a livré quelques informations sur ce poste.

*Le côté customer team est un support pour toutes les ventes et notamment des directeurs d'enseigne de tout Soin de Soi et Soin de la Maison. Les directeurs d'enseigne étant responsables des grands comptes auprès des Carrefour, Auchan, etc. Il y a un responsable grands comptes avec une équipe qui est plus structurée autour de l'aspect **category management**. Donc, ils ont plus une approche catégorie chez eux. Parce que, quand il y a des linéaires, ils se foutent des marques. Eux, ce qu'ils veulent, c'est le linéaire lessives et c'est tout. Donc le point d'entrée, c'est vraiment enseigne et catégorie.*

Et Alban, donc, qui s'occupe de ça. D'ailleurs il n'y a qu'une seule personne, qui s'appelle Alban Orsil. Et lui, ce qu'il fait au quotidien, donc c'est un support auprès des directeurs d'enseigne (DE). Et, dans le support DE, qu'est-ce qu'il fait? Il s'occupe de tout ce qui est la gestion de la marge arrière. (Catherine, Directrice du contrôle de gestion Corporate, Division France, Mondomarket)

e. Les business teams

Comme pour les contrôleurs de gestion Catégorie, l'activité des contrôleurs de gestion Business team est largement rythmée par l'analyse des résultats mensuels et surtout les multiples simulations sur des lancements de produit, ou plus fréquemment des modification ou de nouvelles variétés de produits existants.

La diversité des problématiques abordées est également marquée (Tableau 4-10). Cela va d'une présentation stratégique d'un business plan à six ans, aux chefs de produit qui s'interrogent sur leur budget, en passant par la fiabilisation d'un outil de prévision de ventes. Les contrôleurs de gestion des mini-entreprises « collent » à la vie du terrain et leur activité s'y adapte. Anne nous livre un exemple de question pour laquelle elle est intervenue et montre que si elle est totalement intégrée à la mini-entreprise, un de ses atouts est d'être une « marginale-sécante » au sens crozerien du terme. Les chefs de produit lui confient des tâches car ils savent que, par sa position, elle maîtrise bien les process de l'organisation. Elle devient ainsi une interface entre les chefs de produit et les autres fonctions support dans l'entreprise.

Répartition du temps entre les tâches	Interlocuteurs	Principes
Analyse des résultats mensuels, reporting	Contrôle de gestion Corporate	Je dois être capable de donner le compte d'exploitation des marques dont je m'occupe, à la fois pour le réel mais aussi pour les budgets, c'est-à-dire ce qui va se passer jusqu'à la fin de l'année. Il faut savoir qu'on a quand même des rendez-vous avec notre coordination. <i>Anne, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Soins de Soi, Mondomarket</i>
Analyses ad hoc	Direction ou opérationnels	Après, je travaille de manière ad hoc sur plein de simulations. Là, on vient de lancer un produit, une marque, <i>Moonsilk</i> . On n'en lance pas tous les quatre matins. Donc, il a fallu faire tout le business case à six ans pour calculer la rentabilité de la marque . A partir de quand elle serait rentable. Combien il faut y mettre de budget. Combien ils pensent faire de volume et tout ça. Donc plusieurs hypothèses de scénario. Et, avec ça, je fais des simulations sur six ans. Donc ça, c'est quelque chose qui est super important. Surtout pour des lancements de grosses marques. Mais ça peut être aussi pour le lancement d'une nouvelle variété. Quand on lance une nouvelle variété de shampooing, par exemple. Et on présente en board à chaque fois notre lancement pour savoir si, oui ou non, on va lancer. <i>Anne, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Soins de Soi, Mondomarket</i>
		Mais on est sur des demandes ponctuelles, on fait des présentations, des choses diverses et variées. <i>Charlotte, Contrôleuse de gestion, Business Team Soins de la Maison, Mondomarket</i>
		Alors le négatif, c'est que donc, moi, je fais du plus bas jusqu'au plus haut. En ce moment, je travaille sur une grosse présentation assez stratégique sur des analyses du business , structurelles, sur nos plans à plus long terme. Ça, c'est passionnant. Et en même temps je travaille sur les prévisions de vente, pourquoi le système ne marche pas , pourquoi je ne retrouve pas mes chiffres. J'ai le marketing tout le temps au téléphone et il faut vraiment passer de l'un à l'autre, jongler entre tout. Parce que c'est vrai que certaines fois je me débarrasserais bien d'un certain nombre de tâches pour faire un petit peu plus de valeur ajoutée. Mais d'autre part c'est vrai que ça permet de tout comprendre et d'avoir de très bonnes relations avec les interlocuteurs. <i>Charlotte, Contrôleuse de gestion, Business Team Soins de la Maison, Mondomarket</i>
Diversité des tâches	Multiples	Dès qu'il se passe quelque chose. C'est souvent avec les <i>brand leaders</i> , les responsables de marques. Très souvent il s'est passé quelque chose ou ils veulent avoir une info. Par exemple, il y avait un problème de facturation sur une trousse <i>Kitty</i> . La trousse <i>Kitty</i> , c'est une trousse <i>Diva</i> où il y a des petits produits <i>Diva</i> . Et, lors d'un changement de tarif, la décomposition ne se faisait pas bien et la facture sortait fausse. Donc ça, c'est un problème purement comptable normalement. Une secrétaire des ventes a sorti une facture et a vu que, si elle l'envoyait au client, ce n'était pas bon, elle avait annoncé un autre prix. Donc là, elle a écrit un mail à la responsable de marque. Elle est venue me voir, moi. Pourquoi? Parce que j'étais la seule qui avait la vision du process global de savoir qui fait la facture, comment elle part, qui a mis les informations de base pour que la facture sorte. Et elle est venue me voir, pour que, ensemble, on redécouvre le process, on aille voir les bonnes personnes pour que la facture finisse par sortir. Parce que les mini-entreprises, c'est une chose. Mais, après, il y a tout le back-office. Enfin, vraiment, les opérationnels purs, c'est la comptabilité, c'est l'administration des ventes, c'est la cellule liée aux tarifs, liée aux litiges clients, ce genre de personnes où là, c'est vrai que, les gens du marketing ont un peu de mal à comprendre comment ça se passe, quoi. <i>Anne, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Soins de Soi, Mondomarket</i>

Tableau 4-10. Les tâches du contrôleur de gestion Business Team chez Mondomarket d'après Charlotte et Anne

Concernant la dimension relationnelle de l'activité des contrôleurs de gestion Business Team, les discours des contrôleurs de gestion soulignent leur extrême implication dans les opérations. Ils sont très proches des chefs de produit en particulier et les réunions formelles ainsi que les échanges informels sont nombreux.

Globalement, les contrôleurs de gestion rencontrés se sont montrés largement satisfaits de cette situation : leur identité est claire, sans ambiguïté, ils font partie intégrante de leur mini-entreprise. Ils suivent et s'approprient ses résultats et vivent intensément les lancements de produits, les succès comme les échecs. Toutefois, le risque est alors de voir les contrôleurs de gestion totalement « phagocytés » par les opérationnels. Ils s'en plaignent d'ailleurs parfois, notamment concernant les interruptions dans leur travail. Certains comme nous l'avons vu précédemment, préfèrent même être physiquement isolés pour éviter cet écueil.

Face à ces liens opérationnels particulièrement forts, les liens fonctionnels relèvent davantage des opportunités de chacun. Emilie explique ainsi qui lui arrive d'échanger des « best practices » avec une de ses homologues, parce qu'elles ont –par hasard- partagé un bureau pendant un an. Là encore, la proximité physique a tissé des liens qui ne se seraient peut-être pas créés autrement (Tableau 4-11).

Problématiques relationnelles	Illustration
Réunions	<p>On a des réunions tous les quinze jours avec les marques. Une réunion Diva et une réunion Matrix tous les quinze jours, et une réunion BODY, pour la grosse mini-entreprise, une fois tous les mois. <i>Anne, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Soins de Soi, Mondomarket</i></p> <p>Chaque lundi matin, il y a une réunion où il y a tous les directeurs d'enseigne qui sont réunis avec leurs chefs, qui chapeautent donc les directeurs d'enseigne, plus Alban. Donc ils se voient régulièrement. Sachant que Alban ne va pas forcément à toutes les réunions. Il intervient sur des points ad hoc. Il y a une fois par mois une réunion avec le PDG et le staff des ventes pour faire le point sur un certain nombre de choses. <i>Catherine, Directrice du contrôle de gestion Corporate, Division France, Mondomarket</i></p>
Informel	<p>Moi, à l'époque où j'y étais, c'était beaucoup plus informel. On n'avait pas des réunions systématiques. Mais, par contre, moi, j'avais la chance d'être dans le bureau à côté du chef des directeurs d'enseigne. Donc je savais tout grâce à lui. Et c'était un poste aussi qui est pas mal parce qu'il y a des contacts avec les directeurs d'enseigne, le chef du directeur d'enseigne et le directeur des ventes. <i>Catherine, Directrice du contrôle de gestion Corporate, Division France, Mondomarket</i></p>
Sentiment d'appartenance organisationnelle	<p>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. Donc moi, 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. C'est plus global. On supervise vraiment l'ensemble et tous les éléments financiers passent par nous. Donc quelquefois c'est un peu lourd parce que c'est beaucoup, beaucoup de choses à gérer. Surtout moi qui ai une catégorie très grosse. <i>Charlotte, Contrôleuse de gestion, Business Team Soins de la Maison, Mondomarket</i></p> <p>Le travail avec les opérationnels se passe très bien! Enfin, le concept de mini-entreprise est génial. On a des équipes multidisciplinaires qui sont autour du même problème. Du coup, comme on est dans des petites structures, on découvre le boulot de l'autre. Moi, j'adore écouter tout ce qui est problématique marketing. Ce n'est pas un métier que je veux faire, mais j'adore essayer de comprendre leurs problématiques. D'abord, je fais mieux mon boulot, je n'ai pas d'oeillère, ça me permet de mieux comprendre et en plus je trouve ça vraiment intéressant. <i>Anne, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Soins de Soi, Mondomarket</i></p>
Liens fonctionnels	<p>Alors on a partagé un bureau ensemble pendant un an. D'autant plus que c'est intéressant parce que, elle est côté Soins de soi et moi, je suis côté détergents. Donc, effectivement, on regardait un peu, à l'époque. "Tu fais tes plans comment?" De toute façon, on faisait ça strictement pareil. Maintenant, c'est plus : "Bonjour. Comment vas-tu?" On prend un café et on fait un petit point. "Sur quoi tu travailles en ce moment? Tiens, est-ce que toi, à Soins de Soi et de la Maison Europe, tu as également demandé ça?" Et on a deux chaises bien séparées. Donc juste comparer la façon de travailler et, souvent, on échange en disant: "Tiens, je vais t'envoyer tel mail pour faire telle chose." On échange ce qu'on appelle les best practices. Et puis souvent au niveau des budgets, on nous demande de comprendre les mêmes choses et parfois, il y en a une qui a pris la peine de tout lire et qui fait un petit condensé à l'autre. Donc il y a des bonnes synergies dans notre travail et les échanges nous permettent d'aller plus vite et de développer des choses intéressantes. <i>Emilie, Contrôleuse de gestion, Catégorie, Soins de la Maison, Mondomarket</i></p>

Tableau 4-11. Fréquence des contacts et réseau social des contrôleurs de gestion Business et Customer Team chez Mondomarket

f. Images des contrôleurs de gestion

Image organisationnelle

En posant la question, très vague : « Comment définiriez-vous la culture de Mondomarket? », plusieurs éléments ont été soulignés. Avant tout, même si les interlocuteurs ont éprouvé des difficultés à formuler précisément les raisons qui les amenaient à effectuer cette analyse, ils ont souvent évoqué une « différence de culture » entre les deux branches de Mondomarket, Delicatessen et Soins de Soi et de la Maison. Autre point saillant dans l'analyse des entretiens : le complexe d'infériorité exprimé par la moitié de nos interlocuteurs. Lié peut-être au protestantisme du groupe (britannique et néerlandais d'origine), ce complexe d'infériorité se ressent dans les évaluations formulées par les contrôleurs de gestion concernant la performance de Mondomarket par rapport à ses concurrents.

Modomarket est, en comparaison à d'autres entreprises du même secteur, une organisation exigeante, où les gens sont des « professionnels ».

*J'ai une amie qui ne travaille plus chez Mondomarket, qui a travaillé chez Beauty or not Beauty, dans des grandes boîtes de cosmétiques et dans une marque très connue mais une petite société. Et elle me dit: "Mais ce n'est pas possible. Ces gens ne sont pas professionnels." Dans leurs analyses, dans leur manière d'être, leur manière de faire, ils ne tiendraient pas six mois dans des grands groupes, notamment comme Mondomarket. **Donc on oublie aussi un petit peu que notre manière de travailler, ce n'est pas un dû, que c'est quand même une force.***

Charlotte, Contrôleuse de gestion, Business Team Soins de la Maison, Mondomarket

C'est vrai que Mondomarket n'a pas le même rythme de croissance que Beauty or not Beauty, il n'a pas la même capacité à changer rapidement que Prosper. Il n'a pas ça... C'est largement plus grand, plus complexe, plus diversifié. (Heathcliff, Directeur du contrôle de gestion, Catégorie et Usine, Soins de Soi, Mondomarket)

D'autres grands groupes du secteur de la grande consommation sont connus pour avoir une culture d'entreprise très « cadrée », comme chez Prosper. Les individus circulent très souvent entre ces différentes organisations et mettent parfois en perspective les perceptions de certains sur leur organisation. Ainsi, au regard d'une ancienne « Prospérienne », comme ils se nomment eux-mêmes, Mondomarket est un univers très libre, notamment au niveau des horaires, mais également peu encadré.

*Il y a une fille avec laquelle je travaillais qui venait de chez Prosper [un concurrent]. Elle m'a dit: "Mais..." Au début, elle hallucinait, quoi. "Chez Prosper, je ne pouvais pas partir déjeuner à l'extérieur, me prendre deux ou trois heures de pause si j'avais envie à midi. Je ne pouvais pas partir tôt parce qu'il y avait une pression et qu'on devait rester." Enfin, un cadre qui était bien défini et qui pesait sur tout le monde. Et ce n'était pas possible. Alors que nous, on n'a pas à se plaindre. Nous, on doit faire notre job. Mais après on ne va pas venir nous dire... pinailler sur des... sur les horaires et tout ça. **Et ça, c'est quand même un privilège.***

*Par contre, elle dit qu'effectivement **il y a beaucoup plus de rigueur chez Prosper**, que les choses avancent plus. Alors que nous, c'est vrai, on dit: "On va le faire", on ne le fait pas, on le remet à l'ordre du jour, on ne l'a toujours pas fait. Il n'y a pas de commitment très, très fort. On essaie mais on a beaucoup, beaucoup de mal. **Ça va peut-être dans le sens de ces libertés individuelles**, d'ailleurs mais on a beaucoup de mal alors que, chez Prosper, l'engagement, apparemment, existe vraiment. Et on leur demande aussi de... Ils sont apparemment beaucoup plus... **Ils formalisent beaucoup plus.** Donc ça oblige quelque part à faire les choses, à les écrire. C'est un engagement aussi. Alors que nous, il*

y a des choses qui n'avancent jamais. Et on se les traîne. (Charlotte, Contrôleuse de gestion, Business Team Soins de la Maison, Mondomarket)

Image liée à la tâche

Les contrôleurs de gestion pensent qu'ils bénéficient d'une vision plus large que celle des opérationnels. Leur valeur ajoutée semble davantage reposer sur cette position privilégiée plutôt que sur leurs compétences techniques.

Si on leur explique une descente de compte, ils sont capables de la faire tout seuls. En revanche, ils vont avoir leur vision de marque. Ils ne vont pas forcément avoir l'ensemble de toutes les visions. Donc nous, on a la chance aussi d'avoir la vision de tout, c'est-à-dire d'avoir la vision de toutes les marques, donc d'essayer d'aller voir ce qui se passe aussi mais aussi d'avoir une vraie vision de tous les moyens d'activation, par exemple, d'une marque. [...] On peut très bien apporter de la valeur ajoutée, c'est-à-dire monter une espèce de catalogue de tous les moyens d'activation et puis de voir ce qui rapporte le plus, dans le passé, sur telle marque, ce genre de choses. Ça, c'est une vraie valeur ajoutée. (Anne, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Soins de Soi, Mondomarket)

Tu n'es pas vraiment impliqué dans les décisions stratégiques mais, ce faisant, tu vois comment le business marche, tu as la bonne vision de ce qu'il se passe dans toute l'Europe. Après, c'est à toi de faire plus ou moins une analyse dans le détail. C'est très intéressant. (Heathcliff, Directeur du contrôle de gestion, Catégorie et Usine, Soins de Soi, Mondomarket)

1.4. UNE AUTORITE IMPORTANTE ET UN CLIENT PROCHE

En définitive, l'analyse des tâches, des relations et de l'image des contrôleurs de gestion chez Mondomarket aboutit au constat d'une fonction contrôle de gestion qui bénéficie d'une autorité importante et dont le client est avant tout la direction opérationnelle. Cette situation comporte à la fois des avantages des inconvénients, tant au niveau organisationnel (1.4.1), qu'au niveau individuel (1.4.2).

1.4.1 Avantages et risques organisationnels d'un partenariat contrôle de gestion-direction opérationnelle

D'un point de vue organisationnel, le partenariat entre les contrôleurs de gestion et les chefs de produit répond à un contexte concurrentiel intense, dans lequel la dimension financière et la réactivité des actions marketing sont stratégiques. Ce partenariat n'est toutefois pas à l'abri des velléités de suprématie de l'une ou l'autre des fonctions. Le souhait de faire des « balance scorecard » un instrument clé pour mettre tous les projets jugés « nobles » -souvent liés à la fonction marketing- ou moins « nobles » -comme des projets de rationalisation des coûts laissés souvent à l'initiative de la fonction contrôle de gestion- sur un pied d'égalité n'est pas neutre. En faisant d'un outil du contrôle de gestion un garant de l'objectivité et un étalon d'évaluation des activités stratégiques, la fonction contrôle de gestion tente indéniablement d'étendre son influence.

Au-delà de l'instabilité potentielle de la relation de partenariat, un risque d'une toute autre nature apparaît. La proximité souhaitée et affichée des contrôleurs de gestion opérationnels

avec les responsables opérationnels pose la question de la gouvernance. A partir de quand un partenaire « trahit-il » ? Si l'on exige que les opérationnels ne cachent rien, comme le fait Charlotte, ne doit-on pas, à moment ou un autre, devenir un complice ?

*On entend souvent dire: "Le contrôleur de gestion, il contrôle, il est là pour sévir." Moi, je suis partenaire de l'équipe et j'ai toujours été, que ce soit dans le poste précédent... A savoir, quand on lance un produit, il y a des vraies contraintes financières, donc on a une valeur ajoutée qui est différente de celle d'ici. On doit vraiment donner des indications. Est-ce qu'on peut se permettre telle ou telle formule? Est-ce qu'on peut se permettre tel ou tel pack? **Donc il y a des moments où on guide vraiment les choses.***

*Donc moi, j'ai toujours été partisane d'être très ouverte, **de ne rien cacher.** Et ça ne se fait pas. Même chez nous. J'entends dire... Quelqu'un qui travaille dans le food, il me dit: "Moi, mon contrôleur de gestion, **je ne lui dis pas que ci, que ça,** que j'ai telle opportunité." Je lui dis: "Et pourquoi?" Et, pareil, le contrôleur de gestion qui me dit: "**Je fais des petites planques de mon côté. On ne sait jamais.**" Je pense que si, justement, on veut une relation sereine et constructive, ce n'est pas comme ça qu'il faut travailler. Alors, je ne sais pas, peut-être que j'ai eu de la chance mais, jusqu'à présent, ça s'est toujours bien passé. **Moi, je passe du temps à leur expliquer pourquoi on fait ça, pourquoi on ne peut pas faire ça. Et je fixe les limites mais les limites, ils en sont informés.** Donc, en termes de budget, par exemple, je ne vais pas me dire: "Je fais une planque. Je baisse leur budget de tant." Non, je leur dis que leur budget, c'est tant et, après, eux, ils sont informés que c'est tant et que **je n'arriverai pas à la fin de l'année pour les secourir si jamais ça va mal.** Donc je pense que c'est aussi un état d'esprit de se dire: "On est tous dans le même bateau, donc on est honnêtes les uns envers les autres." Donc eux ne me cachent rien, je ne leur cache rien et on est vraiment une équipe. Et donc, à ce moment-là, je ne ressens pas les difficultés. (Charlotte, Contrôleuse de gestion, Business Team Soins de la Maison, Mondomarket)*

Bien qu'elle ne semble pas avoir été confrontée au problème, son attachement à la relation privilégiée qu'elle cherche à construire avec l'opérationnel montre que la question pourrait se poser. Comme elle le souligne d'ailleurs, cette relation est vitale si l'on ne veut pas se limiter à du « post-controlling ».

*D'ailleurs je n'apprécierai pas du tout de travailler dans une entreprise, enfin, dans une structure où je ne me sentirais pas proche. Parce que, alors ça, c'est la pire des choses. **De ne pas se sentir partie prenante de l'activité. On ne fait que du post-controlling et ça s'arrête là.** (Charlotte, Contrôleuse de gestion, Business Team Soins de la Maison, Mondomarket)*

Cette question de la relation entre les opérationnels et les contrôleurs de gestion est d'autant plus délicate que l'on sait que la légitimité et la crédibilité des contrôleurs de gestion sont longues à construire et souvent fragiles.

*Quand tu te trouves confrontée à des gens qui ont trente ans de métier, qui ont vu défiler des milliards de contrôleurs de gestion. Des jeunes qui voulaient apprendre, qui ne voulaient pas apprendre, qui voulaient imposer leur marque ou pas, et qui se disent: "**Elle est la trente-huitième. Je n'en ai rien à faire Je ne vais pas encore dépenser de l'énergie.**" (Emilie, Contrôleuse de gestion, Catégorie, Soins de la Maison, Mondomarket)*

Emilie confirme ce point de vue. La crédibilité des contrôleurs de gestion est longue à établir vis-à-vis des opérationnels et la moindre erreur impose de repartir à zéro.

*Ce qui m'a surpris et ce qui a été conforté par la suite, c'est que tu acquiesces **une certaine crédibilité aux yeux des gens au fur et à mesure.** C'est long à acquiescer. **Une fois que tu l'as, les gens te font confiance à 100%.** Si tu fais une erreur assez grossière après... Dès que la confiance est remise en question, là, les ennuis commencent. Parce que les gens vérifient trois fois ton travail, te reposent des questions un peu basiques,*

*quoi, et donc ça te fait perdre ton temps. C'est-à-dire qu'elle est acquise mais pas à tout prix. Elle est longue à acquérir. Surtout qu'au début on est... **Les contrôleurs de gestion sont quand même vus comme des gens rébarbatifs, qui contrôlent des budgets, qui sont là pour embêter les gens.** Quand on leur démontre qu'il y a une valeur ajoutée, qu'ils ont intérêt à coopérer et que, quand on parle, quand on fait des analyses ensemble, ils apprennent autant que nous, alors là, oui, il y a une vraie relation qui s'instaure mais... Oui, ça met du temps à s'instaurer. Une fois que c'est là, c'est parfait. Mais, dès qu'il y a une erreur, ça peut s'arrêter du jour au lendemain, donc il ne faut jamais se reposer sur ses lauriers. Ceci étant dit, je pense que c'est le B-A-BA de n'importe quel métier.*

C : Est-ce que tu avais cette même impression pour la fonction que tu avais précédemment?

Pas tellement, non. C'est vrai que, précédemment, les achats, il fallait beaucoup de relationnel, mais aussi de la logique. Mais, quand on faisait des erreurs, ça passait, c'était rectifié, etc. C'était moins vital. (Emilie, Contrôleuse de gestion, Catégorie, Soin de la Maison, Mondomarket)

1.4.2 Motifs de satisfaction et d'insatisfaction au travail

Les contrôleurs de gestion se montrent satisfaits sur plusieurs thèmes (voir annexe 4.3). Un premier axe relève de ce que l'on peut qualifier de « satisfaction cognitive pure ». Cet axe regroupe les expériences heureuses liées à la justesse d'une évaluation, à l'inventivité et à la réduction de la complexité. Un deuxième axe de satisfaction associe satisfaction cognitive et satisfaction sociale. Deux thèmes se dégagent. Un premier est lié à « l'implication dans l'activité ». Le fait d'être au cœur de l'action, de pouvoir « voir les effets des décisions » d'être « associé à la vie de la marque » avec ses succès et ses éventuels coups durs. Les contrôleurs de gestion, sans être en première ligne, peuvent ainsi bénéficier indirectement des « bonheurs opérationnels ». Le deuxième thème est lié à la position privilégiée de certains contrôleurs de gestion. Les contrôleurs de gestion « plus fonctionnels » comme Catherine, du CDG Corporate, ou HeathCliff, à la fois contrôleur Catégorie et Usine insistent ainsi sur la vision transversale dont ils bénéficient.

Enfin, des motifs de satisfactions peuvent être qualifiés de « purement sociaux ». Les contrôleurs de gestion se montrent ainsi conscients de l'influence qu'ils peuvent avoir et sont heureux d'être écoutés et reconnus. Certains se plaignent parfois même d'un excès de zèle de la part des opérationnels en ce qui concerne les problématiques financières.

Concernant les motifs d'insatisfaction au travail, les contrôleurs de gestion se plaignent essentiellement du rythme effréné que leur impose la proximité avec un univers opérationnel particulièrement réactif (voir annexe 4.4). Stressé, incessamment interrompu, ils peuvent alors « perdre le sens de ce qu'ils font ». En outre, la gestion des demandes peut devenir conflictuelle.

1.5. SYNTHESE DU CAS MONDOMARKET

L'activité de Mondomarket est principalement de vendre des produits de grande consommation et la « marque » est au cœur de toute la réflexion stratégique. Mondomarket gère un portefeuille de marques dont les taux de marge varient, certaines étant en phase de maturité, d'autres en phase de construction et de croissance. Les chefs de produit, dans une organisation décentralisée et organisée par produit deviennent les pivots de l'organisation. Or, chez Mondomarket, les chefs de produit tiennent pour acquis la nécessité de considérer la dimension financière de leurs décisions. L'extrême réactivité des acteurs majeurs du secteur aux actions des concurrents et la rapidité de conception et de lancement de nouveaux produits nécessitent une présence et une disponibilité totale du contrôleur de gestion local. Le mandat de vérification est centralisé dans la cellule de Contrôle de Gestion Corporate. Les contrôleurs de gestion « Business Team », « Catégorie » et « Customer Team » sont alors libres de devenir des partenaires influents au service du management local.

	Mondomarket Soins de Soi	Mondomarket Delicatessen
Problématique centrale	Vendre des produits cosmétiques via la grande distribution	Vendre des produits alimentaires via la grande distribution
FCS	Mondomarket gère un portefeuille de marques sur des marchés lisibles mais relativement mûrs, à taux de marge moyen. La différenciation repose essentiellement sur des innovations marketing, dont l'impact peut être relativement aisément modélisé par les outils de contrôle de gestion.	
Stratégie	Entretien d'un portefeuille de marques, innovations marketing	
Structure organisationnelle	Les problématiques des coûts et de l'innovation sont cruciales l'une comme l'autre	
Groupes dominants	Structure divisionnelle	
	Couple chef de produit-contrôleur	
Tâches	Plan et Contrôle budgétaire	Plan à moyen terme dédoublé pour l'interne et le niveau groupe. Analyses des écarts Réflexions permanentes de réallocations
	Reporting	Complet destiné à la communication financière, à la tête du groupe et à présentation interne
	Procédures	Les procédures jugées essentielles par les contrôleurs sont assez naturellement intégrées par les opérationnels
Relations	Partenariat avec les chefs de produit	
Image	Complice	Partenaire
Client	Le management local	
Autorité	Indéniable. Les décisions sont prises conjointement.	Le chef de produit prend la décision après avoir consulté son contrôleur
Homogénéité des postes	Les postes sont standardisés.	
Effets positifs	- Imbrication totale entre le contrôle de gestion et l'opérationnel - Le contrôleur de gestion est perçu comme un allié	
Risques pervers	Phagocytage des contrôleurs de gestion par les équipes opérationnelles. Le siège n'exerce plus de contrôle via le contrôleur de gestion	
Rôle	Aide à la décision locale	

Tableau 4-12. Synthèse du cas Mondomarket

Section 2 LA FONCTION CONTROLE DE GESTION DISCRETE

Ta marge de manœuvre est très mince. Parce que moi, au début, ils me parlaient tous de devis. Je dis : « C'est bien. Les fournisseurs ont envoyé les devis, et j'évalue. Non, ça, c'est un peu cher, on ne va pas le faire. Ça, on peut peut-être essayer de transiger. Ça, c'est énorme. On ne va pas dépenser autant ».

Et ils [les chefs de produit] me disent, à ce moment-là : « Non... mais on n'a pas le choix. C'est fait ». Ce qu'ils appellent des devis, sont en fait des factures !

*C'est pour ça que là, c'est assez décevant. Tu te dis que c'est de la **médecine des morts**. C'est fini. Tu ne peux rien faire.*

D'un autre côté, on est dans un monde tellement rapide, où ça change tellement vite, il faut les comprendre, ils n'ont pas véritablement le temps de benchmarker. Et puis même, c'est peut-être pas forcément leur job mais on va au plus rapide, au plus fiable, quitte à y mettre le prix.

Florence, Contrôleur de gestion, Division Luxe, Beauty or not Beauty

2.1. PRESENTATION DE L'ORGANISATION ET DES PERSONNES INTERVIEWEES

Cette première partie dresse le contexte de l'étude. Une rapide synthèse de l'histoire et de l'activité de Beauty or not Beauty est proposée (2.1.1) ainsi qu'une présentation des personnes interviewées (2.1.2).

2.1.1 *Beauty or not Beauty : le monde de la cosmétique et la beauté*

Monsieur E., qui doit jouer les colporteurs et vendre des tissus sur les marchés pour vivre, parvient à intégrer l'Institut de chimie, dont il sort en tête de promotion en 1904. Tenté par l'industrie, il répond à l'appel d'un coiffeur-barbier et découvre, en 1907, dans sa cuisine transformée en laboratoire, une teinture de synthèse. Deux ans plus tard, il crée la Société française des teintures inoffensives pour cheveux. Le succès est immédiat, et dès lors l'expansion ne s'arrêtera plus. De plus en plus diversifiées, les activités du groupe se concentrent aujourd'hui sur les cosmétiques, le luxe, et la dermatologie, avec pour leitmotiv : « la recherche et l'innovation au service de la beauté ». Beauty or not Beauty est le leader mondial des cosmétiques et produits de beauté, présent sur les cinq continents avec plus de 50 000 collaborateurs.

Les traits caractéristiques de Beauty or not Beauty sont présentés ci-dessous. A titre de comparaison, les données concernant le principal concurrent de la partie luxe de Beauty or not Beauty pour LuxuryLux et de la partie Public pour Mondomarket Soins de Soi sont également présentées.

Entreprise	Sous-industrie	CA 2003 (en milliards)	% CA à l'export	Effectif global du groupe	Publication	Cotation
LuxuryLux	Divers (Luxe)	12 M€	80	56 000	Semestrielle	Paris
Beauty or not Beauty Luxe Public	Luxe : Produits cosmétiques et Produits d'hygiène	13,7 M€	70	49 100	Semestrielle	Paris
Mondomarket Soin de soi et Delicatessen	Produits d'hygiène et divers alimentaire	52,2 M€	80	265 000	Trimestrielle	Amsterdam, Londres, NY, Bruxelles

Tableau 4-13. Chiffres clé de Beauty or not Beauty et de ses principaux concurrents

Les problématiques identifiées dans les deux sous-secteurs de Beauty or not Beauty (Luxe et Public) sont apparues similaires dans les deux environnements. Le mode de fonctionnement de Beauty or not Beauty semble assez homogène quel que soit le sous-secteur considéré. Ce constat nous a donc amenée à synthétiser nos analyses au sein d'une même présentation.

2.1.2 Les personnes interviewées

Sept contrôleurs de gestion et trois chefs de produit ont été rencontrés. La variété des méthodes de collecte des données est la spécificité de ce cas. La première série d'entretiens a eu lieu dans la Division Luxe, Marché France. Puis, nous avons eu l'occasion de rencontrer un « couple » contrôleur de gestion/ chef de produit dans la division Public. L'analyse de ces deux entretiens a permis de réaliser une triangulation des types de données (chefs de produit et contrôleurs de gestion).

Le contrôleur de gestion Produits de Luxe/Marché Espagne a accepté de nous laisser le suivre durant trois jours. Nous avons donc assisté, en tant qu'observatrice non participante, à trois jours dans la vie d'un contrôleur de gestion opérationnel. Nous avons pu, en outre, nous entretenir avec deux chefs de produit travaillant avec lui, son supérieur hiérarchique, et un contrôleur budgétaire de son équipe. Cette observation a été l'occasion de réaliser une triangulation des méthodes de collecte de données. Cette double triangulation des méthodes et des sources n'a pas apporté d'informations discordantes avec les analyses déduites des entretiens avec les contrôleurs de gestion. Enfin, une dernière vague d'entretiens a eu lieu dans la division Produits de Luxe, à l'international, c'est-à-dire en affaire Produits. Là, une contrôleur de gestion et un directeur économique (son N+2) ont été rencontrés.

		Années expé. Contrôle	Années expé. Poste	Intitulé du poste	Position hiérarchique	Rattachement opérationnel	Type d'unité
Division Public Produits	Emma	NA	1	Chef de produit	N-2	Directeur Marketing	BU
	Anna	NA	2	Chef de produit	N-2	Directeur Marketing	BU
	Jules	1	1	Contrôleur de gestion	N-2	Marketeurs	BU
Division Luxe Marché Espagne	Justin	9	2	Contrôleur financier DCG BU	N	Directeur filiale	Filiale
	Marc	3	1	Contrôleur de gestion	N	Directeur d'une BU	BU
	Antonio	15	3	Contrôleur budgétaire	N-3	Marketeurs	Dptmt
	Hans	NA	1	Chef de produit	N-2	Directeur Marketing	BU
	Javier	NA	2	Chef de produit	N-2	Directeur Marketing	BU
Division Luxe Marché France	Lucas	3	2	Contrôleur de gestion	N-2	Directeur BU	BU
Division Luxe Produits	Michel	20	5	Contrôleur financier	N	Directeur Filiale	Filiale
	Florence	5	2	Contrôleur de gestion	N-2	Directeur Filiale	Filiale

Tableau 4-14. Profil des personnes interviewées de Beauty or not Beauty

2.2. LE MARKETING COMME RATIONALITE DOMINANTE

La prédominance des problématiques marketing est indéniable chez Beauty or not Beauty, que ce soit dans la division Luxe ou dans la division Public. Une analyse du rapport annuel de Beauty or not Beauty permet de mettre au jour une stratégie de différenciation reposant sur l'innovation et la conquête de nouveaux marchés (2.2.1). Afin de répondre à cet objectif, Beauty or not Beauty a opté pour une organisation matricielle produit/marchés (2.2.2) et a fait de la fonction marketing la fonction centrale de son organisation (2.2.3).

2.2.1 *Une stratégie de différenciation*

Une analyse des interventions des directeurs de chacune des divisions cosmétiques dans le rapport annuel⁸⁵ fait apparaître la prédominance de quatre thèmes relatifs à la stratégie de Beauty or not Beauty : l'innovation, les lancements, les relais de croissance et les gains de parts de marché. Sur un texte de 12 pages, contenant 4525 mots, les notions de relais de croissance apparaissent 20 fois, les lancements 28 fois, celles de gain de parts de marché 9 fois et celle d'innovation 13 fois.

⁸⁵ Rapport annuel 2002

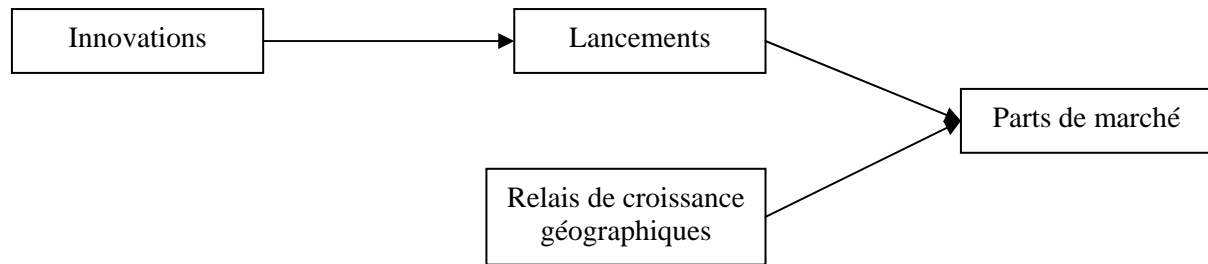


Figure 4-4. Synthèse de la stratégie affichée de Beauty or not Beauty

La notion d'innovation est parfois vague, regroupant à la fois les innovations techniques, issues de la recherche, mais aussi des innovations marketing. Ces innovations permettent de nombreux lancements. Les concurrents évoquent à ce propos « la force de frappe » de Beauty or not Beauty. En multipliant les lancements, Beauty or not Beauty parvient à maintenir ou augmenter ses parts de marché, dans des univers où le consommateur est particulièrement sensible au marketing et à l'idée de nouveauté.

Bien sûr, certains marchés sont plus matures et la guerre est âpre entre les concurrents du secteur. La voie essentielle envisagée est l'identification et l'exploitation de relais de croissance, essentiellement géographiques, comme l'Asie ou l'Amérique du Sud, mais aussi de relais de croissance « business », sur des domaines connexes, tels que la nutri-cosmétique. D'une certaine façon, chez Beauty or not Beauty, le postulat sous-jacent au business model peut être formulé en ces termes : « Si le marketing va, tout va ».

2.2.2 Une organisation matricielle produits/marchés

Le groupe est organisé en quatre divisions, répondant à des canaux de distribution différents : la Division Produits Professionnels écoule ses produits chez les coiffeurs, les Produits de Luxe a pour clients des parfumeries, des libre service, type Marionnaud ou Séphora, ainsi que des grands magasins tels que les Galeries Lafayette, le Bon Marché ou le Printemps. La Division Produits Grand Public a pour client la grande distribution : Auchan, Carrefour, etc. et la Division Cosmétique Active est en grande partie sur le créneau des pharmacies et parapharmacies. Dans chacune de ces divisions, deux types de filiales ont été créés : les filiales Produits, et les filiales Marchés. Les Produits, dit aussi « L'International », conçoivent les produits et les positionnent d'un point de vue marketing. Les Marchés achètent ensuite ces produits et ont en charge leur distribution sur leur marché local.

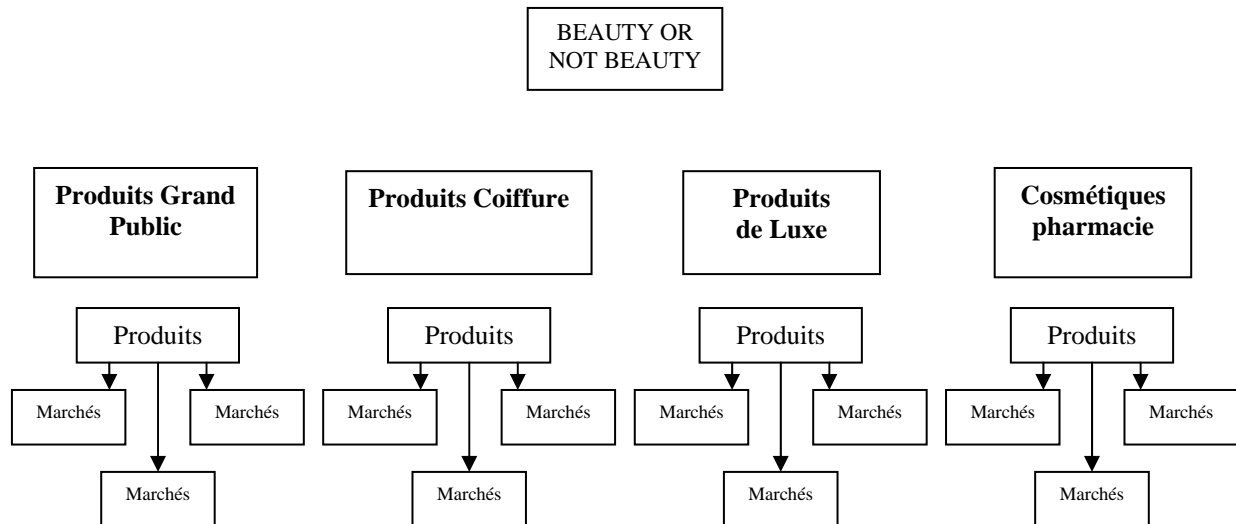


Figure 4-5. Structure organisationnelle de Beauty or not Beauty

2.2.3 La suprématie de la fonction marketing

La suprématie de la fonction marketing dans l'ensemble de l'organisation de Beauty or not Beauty peut être illustrée par la métaphore du chef d'orchestre (a). Le chef de produit, placé au cœur de l'organisation et particulièrement accaparé par la gestion opérationnelle de la marque (logistique, relations avec les commerciaux...) a tendance à reléguer la problématique financière au second plan (b). Le partage des tâches et des responsabilités entre contrôleur de gestion et manager opérationnel devient flou (c), d'autant plus que le respect du budget et la diminution des coûts ne sont pas perçus comme des priorités par les opérationnels (d)

a. La métaphore du chef d'orchestre

Les personnes interviewées, quel que soit leur niveau hiérarchique, leur métier, ou qu'elles soient en filiale produits ou sur les marchés partagent une vision commune du métier de chef de produit. C'est un chef d'orchestre. Il est celui qui va permettre que tous les collaborateurs travaillent en harmonie... selon les termes des chefs de produit.

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)

A : T'as tellement d'interlocuteurs : tes parfumeurs, tes agences de créa, le contrôle de gestion, les commerciaux, le merchandising... En fait, t'es vraiment au centre. En fait, on a du bol...

E : Oui, t'es chef d'orchestre.

A : Tu es chef d'orchestre. En fait, tu ne fais rien vraiment avec tes petits doigts, sauf que c'est toi qui fait bosser tout le monde, et si tu n'es pas là... (Dialogue entre Emma et Anna, Chefs de produit, Public)

Il est également présenté comme celui qui dirige les équipes. Et un registre plus autoritaire est utilisé par les contrôleurs de gestion.

Pour moi, le chef de produit chez Beauty or not Beauty, c'est un chef d'orchestre. C'est lui qui va dire: "Toi, liaison industrielle, tu dois commencer à faire cela, toi, usine, il faut que tu fasses cela..." C'est vraiment un chef d'orchestre qui va mettre de l'ordre dans le lancement d'un produit. [...] Voilà, ce que je voulais dire, c'est qu'aujourd'hui chez

Beauty or not Beauty, on donne toutes les responsabilités au chef de produit. On considère que le chef de produit, c'est le chef de sa marque, et il doit être responsable de tout ce qui incombe à la marque de A à Z. C'est le DG d'une PME. Exactement. (Jules, Contrôleur de gestion, Public)

b. La place de la question financière dans l'esprit des chefs de produit

En s'entretenant avec les chefs de produit, on peut se rendre très rapidement compte que l'aspect financier des choses n'est que partiellement pris en compte dans leur raisonnement. Un extrait d'une conversation entre deux chefs de produit est à ce titre révélateur. L'une d'entre elles, au cours de la conversation, souligne l'importance d'un taux (le taux de CIV), mais son explication s'avère plus qu'hésitante. Elle ne sait que très approximativement nous dire ce que ce taux signifie, ni les normes à respecter.

E: Et le pourcentage de CIV, le taux de CIV, c'est un truc... C'est hyper important. Et c'est quoi déjà? C'est coût... [en murmurant] ... je ne sais même plus ce que c'est...

A: C'est la part du PVIS dans ton prix net facturé.

C: C'est très drôle. Là, on rentre dans le jargon, pur. PVIS, en fait, c'est quoi?

A: Ca veut dire un truc précis: A combien tu l'achètes - dix balles- à combien tu le revends, en net, c'est-à-dire, après les ristournes, après les machins, ça, c'est le vrai CA, - quarante francs-, donc 25%, c'est ton taux de CIV. 25%, c'est le ratio entre ce que coûte ce que j'ai acheté, et combien cela te rapporte-t-il, hors media, hors PLV, hors tout ça, seulement l'intrinsèque au produit.

E: Et du coup, il faut qu'il soit le plus haut possible?

A: Le plus bas, le plus bas possible! Moins de 20% de taux de CIV...

E: C'est mal, je ne sais même pas cela!

A: Non, en gros au dessus de 30, c'est cata-grave, et 25, c'est vachement bien.

E: En gros, s'il est entre 20 et 25, c'est bon. (Dialogue entre Emma et Anna, Chefs de produit, Public)

A la suite de cet échange, Emma nous avoue que les aspects financiers sont en quelque sorte « perdus » parmi les nombreuses responsabilités qui lui incombent. En effet, les chefs de produit sont submergés par des impératifs opérationnels de toute sorte, et ont parfois tendance à laisser l'aspect financier de côté.

Enfin, on n'est pas super impliqués dans les trucs financiers. Nous, on est plus les gestionnaires du quotidien. On est plus les gestionnaires opérationnels, plus les gestionnaires 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. [...] Oui, en fait, le premier jour où je suis arrivée chez Beauty or not Beauty, on m'a dit voilà, il y a deux choses : dans le métier chef de produit, tu as l'opérationnel et tu as le côté stratégique, c'est-à-dire la réflexion de fond sur ton marché, bien comprendre ton marché, les concurrents, les acteurs, comment ça se passe, où il faut que ta marque aille, et tout. Sur l'opérationnel, il FAUT que cela se passe bien. Si ça se passe bien, tu n'auras jamais de compliments, là-dessus. (Emma, Chef de produit, Public)

Plusieurs éléments, dans le discours des contrôleurs de gestion, comme dans celui des chefs de produit, fournissent des pistes d'analyse de ce désintérêt. Tout d'abord, une première réponse s'explique par le flou régnant autour du périmètre de responsabilité des opérationnels. La deuxième piste repose sur l'étendue des responsabilités, qui, combinée à des éléments non

favorables, va inciter le chef de produit à privilégier d'autres problématiques que celles du contrôle de gestion.

c. Le flou des responsabilités

Face à l'étendue des responsabilités accordées, explicitement ou non, aux chefs de produit, le problème de la répartition des tâches entre contrôleur de gestion et chef de produit se fait ressentir. On ne sait plus très bien ce qui relève du périmètre du contrôleur et ce qui relève du périmètre du chef de produit.

Sauf que le chef de produit ne peut pas aller à chaque fois dans le détail, ne peut pas à chaque fois dire: "Mes obsolètes, ils sont de tant, comment, je peux les optimiser, comment je peux optimiser mes coûts de je-ne-sais-quoi..." Et aujourd'hui, on n'attend pas non plus du contrôleur de gestion qu'il fasse cela. (Jules, Contrôleur de gestion, Public)

La problématique se résume parfaitement dans le discours de Lucas. L'étendue des tâches qui incombent aux opérationnels suppose certains renoncements en termes de qualité du questionnement réalisé, faute de temps et/ou de compétences.

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. Ou cela veut dire que vous avez des profils où ils sont tous contrôleurs de gestion dans l'âme. Ils ont cette corde à leur arc, et en plus ils savent faire du marketing. Ca, ce n'est pas vrai, et cela ne le sera jamais. (Lucas, Contrôleur de gestion, Filiale, Luxe)

d. Une question de priorité

La voie royale que représente la fonction marketing et l'étendue des responsabilités accordées jouent doublement en défaveur de l'acquisition de réflexes financiers de la part des chefs de produit. En effet, la stratégie de gestion des ressources humaines, lors de l'entrée en fonction s'apparente à une épreuve du feu. Qu'ils soient contrôleurs de gestion ou chefs de produit, les nouvelles recrues sont très peu informées sur ce que recouvre leur mission. Et l'écologie des populations joue à plein régime. Le principe s'apparente à un quasi rite initiatique.

Quand tu arrives chez Beauty or not Beauty, tu es super perdu. Tu ne comprends strictement rien. Tu ne sais pas où est l'information. Tu ne sais pas qui fait quoi, qui est important, qui décide... Tu ne sais pas du tout, et c'est très important quand tu arrives dans une boîte, le plus important, c'est de savoir comment le flux d'information circule, qui fait passer quelle information, et à quel moment, à qui. Qui prend quelle décision? (Jules, Contrôleur de gestion, Public)

Moi, pour maîtriser l'opérationnel, mine de rien, j'ai dû mettre huit bons mois... (Emma, Chef de produit, Public)

Le chef de produit est tellement dans son truc, qu'il n'a pas le temps d'anticiper. (Justin, Contrôleur financier de la filiale espagnole, Luxe)

Dans cet univers hostile, où le chef de produit doit rapidement apprendre à naviguer, deux règles sont cependant rapidement assimilées. La première recouvre le « minimum syndical », le « service minimum » à réaliser, c'est-à-dire ce qui relève de la vie « quotidienne » du produit.

L'opérationnel, c'est le service minimum. Personne ne te remercie de le faire, mais si tu ne le fais pas, tu es tuée à bout portant. (Anna, Chef de produit, Public)

La deuxième règle relève de tout l'investissement que le chef de produit va réaliser afin que sa marque soit dynamique. Le côté stratégique, en somme. C'est sur cet élément que l'on jugera des qualités et du potentiel du chef de produit. Le conflit d'intérêt entre contrôle de gestion et marketing apparaît. Ce conflit d'intérêt est nourri par des influences internes contradictoires. Les contrôleurs de gestion soulignent ainsi « qu'on apprend, on incite les chefs de produit à dépenser ».

*Le marketing a souvent un discours très poète, et nous on a souvent un discours plutôt paysan. Dans la plaquette, on vous dit qu'on recrute des gens qui savent être les deux, en étant à l'intérieur, **je peux vous dire que c'est soit l'un, soit l'autre. On est rarement les deux.** [...] Il y a un problème culturel entre les **marketing à qui on apprend à dépenser**, et le développement financier que se fixent les entreprises [incarné par les contrôleurs de gestion]. (Lucas, Contrôleur de gestion, Filiale, Luxe)*

*Donc, quand vous allez vers les gens, **c'est perçu, au-delà de la contrainte, comme une ingérence.** C'est un peu compliqué à gérer, et cela va mieux avec le temps. Vous avez de meilleurs rapports avec les gens, une fois que eux ont compris un cycle global. M., [une chef de produit] ça fait deux ans qu'elle est là, elle a un bon esprit de gestion, **elle prend en compte beaucoup d'éléments de gestion dans sa réflexion.** Donc, forcément, on va vers le chef de produit avec d'autant plus de facilité. Contrairement au jeune qui va arriver, qui se sera fait monter la tête par l'international, qui lui aura dit: **«Développe, développe, développe, claque de l'argent, de toute façon, c'est un groupe richissime».** Là, même si le contrôleur va vers lui, il va le regarder un peu bizarrement. Et, là soit il y a affrontement, et là, c'est bien parce qu'on va en tirer le maximum. Soit, il est complètement tétanisé, il va être obsédé par la gestion et va me voir pour développer une pancarte. Là, je ne suis pas vraiment un bon développeur de pancartes. (Lucas, Contrôleur de gestion, Filiale, Luxe)*

En somme, les relations entretenues entre le chef de produit et ses interlocuteurs peuvent être représentées sous la forme d'une marguerite. La formalisation choisie par Beauty or not Beauty ne relève pas d'une formalisation des structures mais davantage des missions et des objectifs à atteindre, en définissant la responsabilité de chacun par rapport aux objectifs généraux de l'entreprise. Nous nous situons alors dans une vision plus organique où, dans le cadre des contraintes ainsi définies, chaque responsable est libre de combiner les tâches nécessaires à l'accomplissement de sa mission. Cette conception maintient volontairement dans le flou les mécanismes opérationnels. Les rapports entre les fonctions n'étant pas codifiés mais laissés à l'initiative des différents responsables, il est indispensable d'identifier de manière précise les zones d'interdépendance entre fonctions, et les liaisons qui doivent nécessairement s'établir entre elles (HEC, 1993, p. 280)

L'action d'un responsable s'inscrit ainsi dans un réseau de contraintes qui déborde largement le traditionnel cadre hiérarchique. Pour atteindre les objectifs qui leur sont assignés, les responsables doivent avant tout s'assurer de la convergence de leurs actions respectives. L'efficacité d'une telle organisation résulte moins de la finesse de sa formalisation que de la façon dont les responsables aux différents niveaux ont intériorisé les objectifs généraux. Chaque ensemble fonctions-liaisons peut être décrit sous la forme d'une « marguerite ».

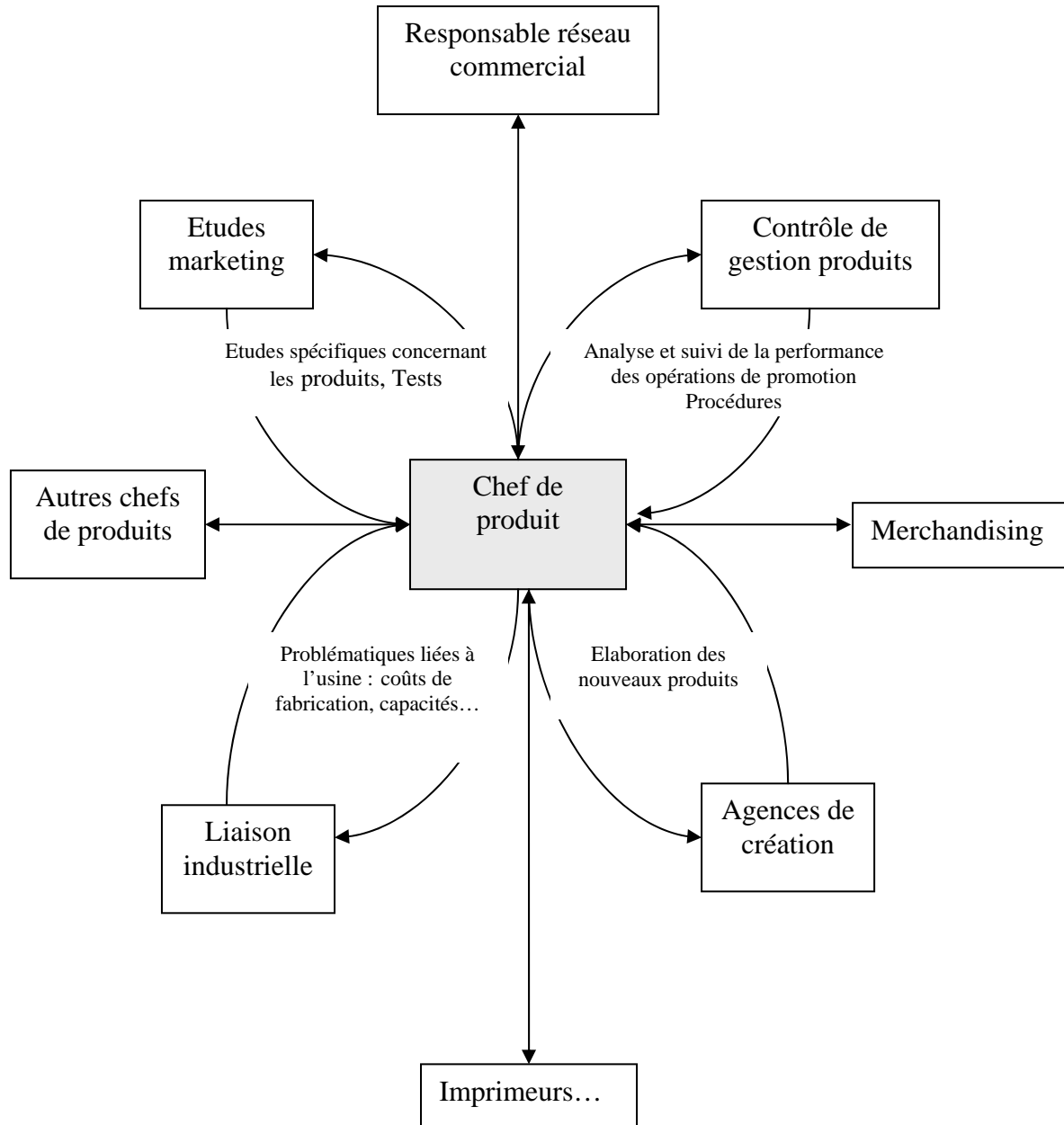


Figure 4-6. Le chef de produit Beauty or not Beauty au cœur de la marguerite, adapté de Strategor (1993, p. 281)

2.3. L'ACTIVITE DES CONTROLEURS DE GESTION : L'IMPOSSIBLE AIDE A LA DECISION

L'activité des contrôleurs de gestion est décrite autour de quatre éléments. La mission perçue par les contrôleurs de gestion se distingue très peu de la mission présentée et prescrite dans les documents officiels, notamment sur le site internet de la société (2.3.1). Si la présentation par les contrôleurs de gestion des tâches dans lesquelles ils s'engagent est relativement classique (2.3.2), ils dénoncent en revanche leur condition d'exercice. Les relations établies avec les opérationnels sont souvent difficiles (2.3.3). Ils pâtissent ainsi d'une image défavorable, à laquelle ils tentent de remédier en cherchant à créer des relations différentes (2.3.4).

2.3.1 Mission assignée au contrôleur de gestion

Quelle mission est assignée au contrôleur de gestion dans cette organisation ? Une réponse peut être trouvée sur le site Internet de l'entreprise. La rubrique « Nos métiers » propose une fiche signalétique pour chacun des métiers proposés chez Beauty or not Beauty, et notamment le métier de contrôleur de gestion (voir Annexe 4.5.).

De nombreuses qualités sont recherchées : sens de la rigueur et ouverture d'esprit, autonomie, esprit entrepreneur pour innover et convaincre. Les responsabilités sont étendues, puisque, quel que soit son niveau, le contrôleur travaille avec la Direction Générale. « Il est la conscience économique de l'entreprise ». Le métier de contrôleur de gestion est décrit comme un métier « d'anticipation et d'influence ». La présentation du métier de contrôleur s'achève par une séquence « témoignage ». Il est intéressant de noter, dans ce cadre que le premier témoignage sélectionné par les ressources humaines pour présenter le métier de contrôleur de gestion débute par : « Chacun fait son poste... ». Nous allons voir, au regard de nos entretiens ce qu'il sera nécessaire de comprendre par là. Dans l'analyse de nos entretiens, nous verrons en quoi et comment les contrôleurs de gestion sont amenés à « faire leur poste ».

Une première étape de l'analyse consiste en une mise en regard de la mission, telle que prescrite, et la mission perçue par les contrôleurs de gestion. Les missions et les activités engagées ne diffèrent en rien de celles qui sont traditionnellement attribuées aux contrôleurs de gestion et n'entrent pas vraiment en contradiction avec ce qui était la description de la mission présentée sur le site.

Ici, vous êtes dans une « affaire marché ». Les différentes affaires marchés se structurent ensuite par “business units”, qui regroupent des ensembles de marques. Le contrôleur de gestion d'une affaire marché doit garantir le résultat de gestion. C'est la même chose pour le contrôleur de gestion affaires produits, il doit aussi garantir un résultat de gestion, mais égal à zéro. Chacun sa problématique. Voilà pour ce qui est de l'environnement général. (Lucas, Contrôleur de gestion, Filiale, Luxe)

Trois « missions » essentielles évoquées par les contrôleurs de gestion sont : la « garantie du bénéfice avant impôt », le recours à une spirale jugée vertueuse quant aux moyens d'atteindre le niveau de résultat et enfin la protection du patrimoine.

*Dans les missions rattachées au contrôle de gestion, on a : la **garantie du BAI⁸⁶**, du **résultat d'exploitation**. C'est la première mission. Vous faites un budget au mois d'octobre, avec un impératif de croissance d'activité, et de taux de rentabilité. Et le 31 décembre de l'année, on doit retrouver tous nos petits.*

*On compare un chiffre d'affaire et un résultat d'exploitation. Quand le chiffre d'affaires est difficilement atteignable, et **qu'on revoit la croissance à la baisse**, on a pour vocation de **maintenir le résultat en valeur absolue**. Vous avez un objectif de 100 de CA, et de 10 de résultat, vous revoyez votre CA à la baisse, mettons 85, il vous faudra quand même cracher 10, d'où une amélioration du taux de rentabilité. Et **si on a une croissance supérieure à celle qui est prévue**, ce qui est rarement le cas, mais ça arrive - on a souvent des impératifs de croissance assez importants- à ce moment-là, **il faut maintenir le taux de rentabilité**. Exemple: en reprenant les objectifs cités avant, vous avez réalisé 150 de CA, en résultat, il faudra passer à 15. Ca fait partie du jeu.*

⁸⁶ Bénéfice Avant Impôt

La deuxième mission après l'assurance du résultat d'exploitation, c'est de parvenir à ce résultat d'exploitation, avec une **spirale qui est jugée vertueuse**, chez Beauty or not Beauty. On ne va pas garantir un résultat en allant sabrer une campagne de pub, par exemple. Toute l'exploitation de Beauty or not Beauty est extrêmement bornée, et vous avez des leviers d'actions, qui font, que année après année, quand on regarde l'exploitation, on observe qu'il y a des phénomènes qui sont plus vertueux que d'autres. **Par exemple, rajouter une campagne de pub chaque année, c'est très vertueux.** Parce que cela développe la part de marché, vous allez créer plus de chiffre. C'est plus vertueux que d'aller couper dans les effectifs, [et de se dire]: "Là, on est un peu trop nombreux, alors pour garantir des résultats, on va aller couper deux-trois chefs produits." Ca, c'est moins vertueux. En conclusion, la deuxième mission, après celle d'assurer le BAI, est de rendre le business vertueux. On a un objectif, mais il ne faut pas y arriver n'importe comment. ...

La troisième mission qu'on peut attribuer au contrôle de gestion, c'est **la protection du patrimoine**. C'est un truc très bateau, qu'on retrouve dans tous les livres de finance. On a une mission de contrôler les flux de l'entreprise, et de pouvoir assurer un niveau de maîtrise important. On a des procédures, notamment d'achats auprès des fournisseurs. On a donc toute une partie de procédures qui nous permettent d'avoir l'assurance de la maîtrise des flux.

Donc, un, on respecte nos engagements, deux, on essaie de le faire avec la meilleure dynamique possible, trois on évite de se retrouver avec du patrimoine qui disparaît: des choses qui sont toujours au bilan mais que l'on n'a plus physiquement. Et quatre, développer au maximum le système d'information pour que ce soit cohérent, rapide, fiable et à disposition de tout le monde. (Lucas, Contrôleur de gestion, Filiale, Luxe)

2.3.2 Des tâches classiques

Les entretiens chez Beauty or not Beauty se sont principalement axés sur la relation entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels. En effet, la présentation des tâches s'est avérée très classique et quelque peu « aseptisée », comme dans un monde idéal. Ainsi, comme dans la plupart des entreprises visitées, nos interlocuteurs ont évoqué les « grands rendez-vous » du plan et du budget.

Il y a des grands rendez-vous comme dans tous les jobs de gestion où tu as les exercices plan et budget. La seule différence par rapport à une affaire marché, c'est que tu as pour chaque exercice, en plus **du plan et du budget**, on a un corollaire qui est **le pré-plan et le pré-budget**. Donc il y a quatre grands exercices. Donc un pré-plan au mois de mai, un plan au mois de juin, un pré-budget en novembre et un budget en décembre. Donc ça veut dire qu'il y a quatre mois de l'année qui sont dédiés vraiment à projection à N+1 ou N+3. Donc le plan par plus gros agrégats; le budget vraiment fouillé à la référence et puis vraiment en détail. Sinon, il y a les traditionnelles tâches un peu rébarbatives telles que les signatures de DED⁸⁷. Et ça, c'est tous les matins normalement si tu travailles bien, ce qui n'est pas mon cas. Il y a également les tendances. Donc ça, les tendances, c'est très variable. L'année dernière, d'après ce qu'on m'a raconté, elles ont commencé au moment du pré-plan. En avril-mai. Là, on va faire la première en fin de semaine. Parce qu'il y a des enjeux de chiffre d'affaires qui sont beaucoup plus ténus et donc là, on se dit: "Il faut absolument qu'on sache à peu près combien on va faire. On n'a pas beaucoup plus d'outils pour dire mais il faut qu'on fasse quelque chose." Donc on va construire quelque chose. (Florence, Contrôleuse de gestion, Filiale Produit France, Luxe 1)

Un tableau de synthèse des missions et des activités peut être proposé.

⁸⁷ Demandes d'engagement de dépenses

	Affaires Marchés (Filiales)	Affaires Produits (Central)
Missions	Garantir le bénéfice avant impôts Privilégier une spirale vertueuse Protéger le patrimoine	Garantir le bénéfice avant impôts Privilégier une spirale vertueuse Protéger le patrimoine
Activités Budgétaires	Plan Budget	Pré-plan Plan Pré-Budget Budget
Reporting	Reportings mensuels Tendances	Reportings mensuels Tendances
Procédures	Demandes d’Engagement de Dépenses Notes de frais	Demandes d’Engagement de Dépenses Notes de Frais
Système d’information	Formation des opérationnels Animation	Formations des opérationnels Animation

Tableau 4-15. Synthèse des missions perçues par les contrôleurs de gestion

Le témoignage de Jules souligne l’absence de droit d’ingérence des contrôleurs de gestion dans la gestion du budget. L’enveloppe est définie, ils doivent uniquement veiller à ce qu’elle ne soit pas dépassée. Implicitement, il apparaît que les études de rentabilité des actions marketing ne soient pas de mise.

C : Vous ne dépassez jamais le budget?

*Il ne faut pas. Moi, je n’ai qu’un seul objectif, c’est respecter l’enveloppe globale. C’est-à-dire que moi, j’ai mon budget. Mon budget est de 63 millions d’euros. Ca c’est pour la partie un peu “syndicale”, on va dire du contrôle de gestion. Le contrôle budgétaire, c’est ce que je suis supposé faire, et on ne me demandera pas plus, et voilà. Puis, après, **il y a une autre partie qui est l’optimisation budgétaire.** C’est-à-dire optimiser le franc investi. Aujourd’hui, mon objectif, c’est de faire: ou la même chose, moins cher, ou faire plus avec la même chose. C’est de l’analyse de la valeur, en fait.*

C : Ca, c’est édicté, ou c’est toi qui conçois les choses comme cela?

*Non, ça, c’est moi qui conçois les choses comme cela. Moi, mon minimum syndical, c’est de faire **le suivi budgétaire**, de clôturer fin de mois. Voilà. **Personne ne va me reprocher le fait que je n’ai pas fait économiser de l’argent à la boîte.** On va reprocher de ne pas avoir bien fait ma clôture. Mais, je ne vais pas passer mon temps à faire la clôture tous les mois. Ce n’est absolument pas intéressant. Ce n’est pas mon objectif...(Jules, Contrôleur de gestion, Public)*

Uniquement sollicité par la direction générale pour garantir la fiabilité des données chiffrées et maintenu à l’écart de la vie quotidienne du produit par les opérationnels, le contrôleur de gestion de marque chez Beauty or not Beauty pâtit d’un certain isolement qu’il doit sans cesse tenter de dépasser.

2.3.3 Une relation chef de produit – contrôleur de gestion tendue

La distance qui s’établit entre chefs de produit et problématiques de contrôle de gestion a des répercussions sur les relations entre contrôleurs et opérationnels. Les chefs de produit occultent en partie les interactions qu’ils pourraient avoir avec les contrôleurs de gestion, et, quand ils l’estiment nécessaire, les court-circuitent en allant plaider leur cause auprès du directeur financier.

Pour ce truc-là, ce que j'avais fait, c'est que mes prévisions de ventes, parce dans la tendance budgétaire, ils sous-estiment complètement nos marques, donc ils estiment à ce jour... Ma tendance qui est inscrite au budget, elle est à 47% sur une eau de toilette, et moi, aujourd'hui, sur le cumul des dix premiers mois, je suis à +85 %. Donc, en fait, j'ai demandé un réajustement au directeur financier, en lui disant: "Moi, ma tendance, il faut que vous me rajoutiez 40% sur mes quantités du deuxième semestre, parce qu'il faut que l'usine produise en fonction de mes prev' de ventes et mes anciennes prévisions de ventes sont trop faibles sur le deuxième semestre. Donc, ça, c'est mon rôle. Et ça, c'est un peu du contrôle de gestion aussi. (Emma, Chef de produit, Public)

La relation, si tant est qu'elle soit distante, désincarnée, comme c'est le cas ici, puisqu'il s'agit d'une opération réalisée par le prédécesseur d'Emma, peut aller jusqu'au conflit d'intérêt. Les deux exemples ci-dessous, vus d'une part du côté des chefs de produit en Public, et d'autre part, du point de vue d'une contrôleuse du Luxe, illustrent ce type de situation. Délibérément, dans chacune des situations, les chefs de produit mettent les contrôleurs de gestion « devant le fait accompli ».

A: Quand je suis arrivée, il y avait une opération [d'offre de remboursement différée] déjà en place. Normalement, si ça avait été bien fait, on aurait dû prendre une assurance, pour la remontée, car cela remontait bien plus que prévu. Bon, ce n'est pas moi qui avait monté ce plan, mais quand je suis arrivée, c'était en place!!!

E: A la limite, c'est le chef de produit qui a "bien fait son boulot", parce qu'il a proposé une super offre consommateur, et qu'il a réussi à tromper⁸⁸ le contrôle de gestion, parce que le contrôle de gestion a cru le taux de remontée que le chef de produit lui a annoncé. Donc, il a laissé passer cela...A la limite, l'erreur vient plus du contrôleur de gestion, qui a accepté de budgéter à trop peu que du chef de produit, qui lui, a fait une super OP [Offre promotionnelle], qui est super content, parce qu'il a vendu plein de produits... (Dialogue entre Emma et Anna, Chefs de produit, Public)

Florence, contrôleuse de gestion dans la Filiale Produits, Luxe, montre comment s'opère la répartition des responsabilités liées aux décisions financières entre les chefs de produit et les contrôleurs. Pour tout ce que les chefs de produit considèrent comme des dépenses stratégiques, prestigieuses ou inévitables (shooting, maquette de dernière minute...), ils ne consultent pas le contrôleur et le mettent devant le fait accompli.

Ta marge de manœuvre est très mince. Au début, ils me parlaient tous de devis. Je dis : « C'est bien. Les fournisseurs ont envoyé les devis, et j'évalue. Non, ça, c'est un peu cher, on ne va pas le faire. Ça, on peut peut-être essayer de transiger. Ça, c'est énorme. On ne va pas dépenser autant ».

Et ils [les chefs de produit] me disent, à ce moment-là : « Non... mais on n'a pas le choix. C'est fait ». Ce qu'ils appellent des devis, sont en fait des factures !

C'est pour ça que là, c'est assez décevant. Tu te dis que c'est de la médecine des morts. C'est fini. Tu ne peux rien faire.

D'un autre côté, on est dans un monde tellement rapide, où ça change tellement vite, il faut les comprendre, ils n'ont pas véritablement le temps de benchmarker. Et puis même, c'est peut-être pas forcément leur job mais on va au plus rapide, au plus fiable, quitte à y mettre le prix. (Florence, Contrôleur de gestion, Division Luxe, Beauty or not Beauty)

On a des agences de com auxquelles on donne des briefs. Donc de ces briefs découlent ensuite des idées de shooting avec tel coût. Et puis on essaie de négocier. Moi, je n'ai pas vraiment une prise directe avec les fournisseurs. Ce sont les marketing qui, eux, sont en

⁸⁸ L'expression initiale était d'un registre bien plus familier.

contact direct avec les agences. (Florence, Contrôleuse de gestion, Division Luxe, Beauty or not Beauty)

En revanche, concernant les tâches plus ingrates, faisant écho à des erreurs ou des échecs, telles que les destructions qu'il est nécessaire d'envisager dans les usines pour des raisons de qualité, c'est au contrôleur de gestion de s'en occuper.

Le reste du job? Le reste du job... Les contacts fréquents avec l'usine. Parce que l'usine a des destructions, elle a des problèmes. Quelquefois, il faut que l'affaire s'engage à couvrir certains frais, à dire: "OK. On appuie sur le bouton. Vous produisez. Si le produit est pas bon, nous payons." Donc il y a des réunions régulières avec l'usine par rapport à ces destructions. (Florence, Contrôleuse de gestion, Filiale Produit France, Luxe 1)

Plus classiquement, la relation contrôleur de gestion-commerciaux peut s'avérer également tendue. La transparence voulue par les contrôleurs de gestion est souvent conflictuelle avec la marge de manœuvre que les commerciaux tentent de s'octroyer.

C'est sûr qu'on a une position privilégiée, mais ce n'est pas toujours facile à tenir parfois. Par exemple, les commerciaux, ici, c'est strictement impossible de les sensibiliser à ce qu'est un compte d'exploitation. C'est un peu un paradoxe, parce qu'ils sont sensibles au chiffre, en tant que commerciaux! Mais, je crois que c'est la transparence voulue par Beauty or not Beauty qui les dérange. Ils sont sans cesse entrain d'essayer de manipuler les trucs, de garder une part de secret, une certaine marge de manœuvre.» (Marc, Contrôleur de gestion, Filiale espagnole, Luxe)

Entre les deux fonctions, chefs de produit et contrôleur de gestion, la répartition des tâches et des responsabilités apparaît relativement floue. Les contrôleurs de gestion rencontrent des difficultés à se positionner auprès des opérationnels, et sont en quête de légitimité.

2.3.4 Image des contrôleurs de gestion

Deux éléments principaux concernant l'image des contrôleurs de gestion ont émergé de l'analyse des entretiens : la culpabilité liée à la tâche (a) et l'ambiguïté de l'image relationnelle qu'ils développent d'eux-mêmes, entre l'image du formateur et celui de l'agent de répression (b).

a. Une culpabilité liée à la tâche

La culpabilisation naît progressivement, d'une difficulté de s'imposer comme apporteur de valeur ajoutée auprès des opérationnels, et en l'occurrence, des chefs de produit. Une fois que les contrôleurs de gestion ont compris le fonctionnement du business model de Beauty or not Beauty, ils se rendent compte, que finalement, le contrôle des coûts, voire l'optimisation des coûts est loin d'être le nerf de la guerre. Dès lors, il leur semble beaucoup plus ardu de légitimer leur présence.

Mais effectivement, les chefs de produits peuvent se passer de moi, enfin du contrôle de gestion. (Jules, Contrôleur de gestion, Public)

Moi, je les embête, je suis pénible avec mes DED. Enfin, quand je trouve qu'elles dépensent trop. Par exemple, elles ont des looks. C'est-à-dire qu'elles font des collections... Il y a un look spring, summer... Donc, à chaque fois, pour ces animations couleur, elles proposent aux pays de nouvelles références. Donc pourquoi faire cinq nouvelles teintes de mascara: prune, beige, machin.... quand on sait que c'est le black qui se vend le plus. Que ces produits-là, tu vas devoir, compte tenu des contraintes

industrielles, en faire beaucoup plus que nécessaire. Ça va générer des destructions. C'est tout un casse-tête énorme. Mais il faut trouver la bonne mesure entre ne pas brider la créativité et aussi l'ouverture d'une gamme hyper porteuse sur les marchés et aussi ne pas faire que l'usine se transforme en maison à obsolète, rotation lente, stock à problèmes. (Florence, Contrôleuse de gestion, Filiale Produit France, Luxe 1)

b. L'image relationnelle : du flic au professeur

Les contrôleurs de gestion ont bien conscience que la seule solution viable à long terme est de responsabiliser les opérationnels. Sensibilisation et formations sont une partie importante mais non visible du travail des contrôleurs de gestion. Marc, dans le cadre d'une formation sur des outils de pilotage, en profite pour éveiller l'attention sur les conséquences de certains choix opérés par les chefs de produit.

10h45 : Marc propose de traiter un problème type. Etude de cas, je suis chef de produit sur la marque X, comment puis-je augmenter ma marge? Essentiellement grâce au chiffre d'affaires. Et là, c'est l'occasion pour Marc d'évoquer un problème crucial et récurrent: la formation de matelas. Et il insiste: les prévisions de vente doivent cadrer avec la production. Ce qui a pour conséquence, en cas de réalisation de matelas, qu'au niveau international, les programmes de production sont trop intenses, notamment en raison de la méthode de production en flux tirés et non poussés. Résultat: concernant un produit, l'an passé, par exemple, 30 millions de stocks ont été détruits, car les prévisions de vente étaient aberrantes. (Marc, Contrôleur de gestion, Filiale espagnole, Luxe)

Le contrôleur ne peut pas être systématiquement derrière l'opérationnel afin de vérifier qu'il ne dépense pas plus que son budget, ni qu'il enregistre bien toutes les dépenses qu'il réalise.

C'est ça, en fait qu'on essaye de faire passer. Le but ce n'est pas d'aller voir Claire (Chef de produit) en lui disant: «Ca ne va pas, il faut couper des échantillons». C'est plutôt qu'elle arrive à prendre conscience, seule, que ça ne va pas, et qu'elle prenne des actions complémentaires. Et petit à petit, ça vient. Donc, c'est plus un esprit de gestion qu'on essaye de développer chez nos différents interlocuteurs. Car c'est assez stupide de croire que dans une entreprise, vous avez d'un côté, que des créatifs, et à côté un service où vous avez tous les gens «raisonnables», qui calculent bien. Ce n'est pas vrai, ça ne marchera jamais comme cela. C'est donc une conscience de gestion qu'on essaye d'inculquer. Ce n'est pas non plus de l'éducation!...Mais, c'est vrai qu'en responsabilisant plus tôt, c'est beaucoup plus facile. (Lucas, Contrôleur de gestion, Filiale, Luxe)

Parfois, dans cette démarche, un certain sentiment d'amertume peut être perçu. Les contrôleurs de gestion ne comprennent pas le comportement des opérationnels, qu'ils jugent quelque peu puéril.

Je pars d'un principe qu'on est tous assez matures. Je dis à Emma qu'on a un budget de deux millions par an. : « Si tu préfères l'utiliser en une impression en début d'année, et après foirer ta marque, c'est comme tu veux. Moi, je te dis, il y a un imprimeur là, qui fait moins cher, et tu pourras utiliser l'argent pour faire autre chose sur ta marque. Faire une maquette très belle, présenter cela en réunion... Donc, c'est à toi après de juger de l'utilité ou pas. Si toi, tu te sens à l'aise avec ton fournisseur, que tu n'as pas envie de prendre de risques. C'est à chacun après de juger de l'utilité ou pas de la chose. » Maintenant, si elle veut dépenser son argent en une seule fois, qu'elle le fasse. Après il n'y a plus d'argent, et voilà. Tu vois ce que je veux dire. Je préfère responsabiliser les gens. (Jules, Contrôleur de gestion, Public)

2.4. AUTORITE FAIBLE ET CLIENT LOCAL : EFFETS ORGANISATIONNELS ET INDIVIDUELS

La faible autorité de la fonction contrôle de gestion et son orientation plutôt locale comporte des conséquences positives et négatives à la fois au niveau organisationnel (2.4.1) et au niveau individuel, pour les contrôleurs de gestion (2.4.2).

2.4.1 Avantages et risques organisationnels

Le choix de maintenir la fonction contrôle de gestion en retrait dans la prise de décision permet d'entretenir la réactivité et la culture orale de Beauty or not Beauty (a). Ce choix n'est pas exempt de risques, notamment au niveau du contrôle interne et des problèmes de motivation et de turnover des équipes de contrôle (b et c).

a. Le contrôle de l'innovation et la culture de la réactivité

Les chefs de produit, acteurs centraux de la mise en place de la stratégie de Beauty or not Beauty, cherchent avant tout à développer leurs parts de marché, dans un contexte où les innovations marketing et le nombre de lancements sont les facteurs clés de succès. C'est bien la croissance qui reste au cœur du business model de Beauty or not Beauty. Les équipes opérationnelles doivent donc être extrêmement réactives face aux lancements réalisés par les concurrents et aux « tendances » du marché. Il n'est pas jugé dans l'intérêt stratégique de Beauty or not Beauty que les contrôleurs de gestion s'inscrivent comme des points « trop bloquants » dans le flot de l'activité opérationnelle. Il est avant tout demandé aux chefs de produit de « gérer » le quotidien et d'avoir une « vision stratégique » pour leurs produits. Saturés d'informations et particulièrement sous pression, les chefs de produit ne pourraient pas, en plus, se voir ajouter des problématiques de rentabilité des opérations lancées au risque de laisser de côté des activités plus « critiques » au succès de Beauty or not Beauty.

Ça change tout le temps, donc, parfois, c'est un peu déprimant. Pas déprimant. Frustrant. Parce que tu passes une réunion entière à essayer de construire quelque chose pour rattraper les morceaux et dix minutes après, tu te rends compte que tout a changé, que tous les paramètres ont changé. Ou alors que tu as fait des pieds et des mains pour arriver à trouver de l'argent pour faire un nouveau shooting qui est présenté à monsieur Armino et monsieur Armino dit: "Non. Je n'en veux pas. Ce n'est pas beau." Donc tu repars de zéro. Donc quelquefois tu as cette impression d'éternel recommencement qui, dans les moments où tu te sens un peu fatiguée et moins dédiée à ton travail, tu te dis: "Mais mince, à force, c'est hyper futile et puis de toute façon ça sert à rien." Donc... Bon, je ne l'ai pas beaucoup ressenti jusqu'à maintenant mais, quand je le ressens, c'est assez violent. Ça fait mal. Ça fait mal et tu te dis: "Mais après tout, OK, c'est l'affaire internationale, c'est pas l'affaire marché, ce n'est pas vital." Je pense qu'il y a un côté frustration quand même. Il y a un côté frustration. (Florence, Contrôleuse de gestion, Filiale Produit France, Luxe 1)

Dès lors, c'est avant tout une problématique du contrôle de la créativité qui se pose aux contrôleurs. Ils rencontrent des difficultés à se positionner dans ce contexte. Ils voguent entre un sentiment de culpabilité, lié à l'illégitimité perçue de la logique financière dans le cadre d'unités créatives et la frustration face au manque d'implication financière des chefs de produit.

b. Problèmes de contrôle interne

La prédominance de la culture orale et de l'apologie de la réactivité rentre en effet en conflit avec les principes du contrôle de gestion et nécessite que les contrôleurs de gestion soient en permanence à l'affût des bruits de couloir.

*Dans les qualités qui sont propres à l'environnement que je connais, la culture de Beauty or not Beauty est **une culture orale par excellence**, ce qui occasionne un risque de dérapage et de grand n'importe quoi. Donc, ça demande d'arrêter les situations à un moment donné. Il faut donner [aux chefs de produit] un point de repère et plutôt à intervalles très réguliers. Sinon, ils ont vite fait d'oublier toutes les bonnes résolutions dont on a parlé au moment du budget. Ca, c'est plutôt des qualités de «grand frère». On dit: «On va s'arrêter quelques minutes, on fixe les choses, voilà où on en est, et c'est à partir de cela que tu peux recommencer à réfléchir en termes de «si j'avis plus, et si j'avais moins...». Vous avez 100, qui passe par 98, 104, 112, 94...Au bout d'un moment, il faut que vous alliez voir le chef de produit pour lui dire, voilà où on en est aujourd'hui, je voudrais que tu analyses tes risques et tes opportunités à partir de cette situation-là qui est figée. Donc, c'est vous, à un moment donné, qui lui fixez un point d'ancrage à partir duquel il peut recommencer à réfléchir. Si vous ne lui donnez pas ce point d'ancrage, il va partir de son budget, puis en chemin, suivant les différentes étapes qu'il aura pu avoir, il aura perdu 40 millions, et il vous en aura dépensé 15 de plus. Parce qu'à force de raisonner en différentiel, vous finissez par complètement perdre les pédales. (Lucas, Contrôleur de gestion, Filiale, Luxe)*

Le problème de la responsabilisation se pose de façon plus aiguë du fait de l'importance du turn-over des équipes marketing. Les chefs de produit, figures de proue du système d'organisation de Beauty or not Beauty, sont à la fois très ambitieux, et très fortement sollicités. Ils ne restent donc que deux voire trois ans maximum en poste. Cela nuit fortement à la création d'un historique, et pénalise l'ensemble des interlocuteurs, a fortiori les contrôleurs de gestion, qui doivent recréer des liens, et reformer sans cesse de nouvelles recrues, et éventuellement prendre en charge une partie des procédures qui devraient incomber aux chefs de produit, afin de limiter les risques de déperdition d'information.

*Le problème, c'est qu'on a **un turn-over au niveau des équipes marketing qui est énorme**, donc, ils ne connaissent pas toujours **la procédure**. Comme il n'y a pas de procédure écrite, le marketer, il n'arrive pas avec un manuel qui lui dit: 1/ faire cela, puis 2/ faire cela, quand cela arrive, prévenir machin...Donc, ça, ça demande beaucoup de formation de la part de la gestion. (Justin, Contrôleur financier de la filiale espagnole, Luxe)*

L'échange entre Marc et un chef de produit à propos de la procédure des demandes d'engagement de dépenses est assez représentatif des tensions que la tentative de responsabilisation est susceptible de générer.

*Marc en profite aussi pour faire un rappel sur les demandes de dépenses (DED⁸⁹): «Les fournisseurs doivent fournir un devis, lequel doit être saisi dans SAP, afin que la facture puisse être payée par la suite. Il insiste encore sur la différence avec un processus comptable. Si vous ne connaissez pas le montant exact, mettez une approximation, au moins. **Car sans écriture de DED dans SAP, les factures sont considérées comme non identifiées en comptabilité, et ne sont pas réglées.***

Un chef de produit s'énerve. Pour lui, cela semble impossible de travailler comme cela. La pression en terme de temps est trop importante, ils n'ont pas le temps d'attendre que la DED soit signée pour travailler avec les fournisseurs. C'est impensable.

⁸⁹ Demandes d'Engagement de Dépenses

Marc a une réaction sèche. «Voilà comment cela se passe en tout cas. Si tu veux faire autrement, parles-en avec le DAF et le directeur financier de l'international!». Il se calme et met en avant les risques fiscaux, comptables, et l'impact en termes d'image que cela donne aux fournisseurs, qui ne sont toujours pas payés au bout de x mois, puisque la DED n'a pas été réalisée. (Marc, Contrôleur de gestion, Filiale espagnole, Luxe)

Le second choix, radical, est de déresponsabiliser les opérationnels. Comme les procédures ne sont pas respectées, le contrôleur décide de reprendre à sa charge certaines d'entre elles. Le risque de déperdition d'information est alors jugé trop important par les contrôleurs de gestion. Ils jugent également que l'énergie dépensée pour responsabiliser les opérationnels est plus bien plus importante que celle qu'ils vont devoir dépenser à prendre en charge les tâches qu'ils auraient souhaité voir réalisées par les opérationnels.

«A quoi bon faire des procédures, je me demande vraiment?». Il me montre le manuel qu'il a réalisé sur l'outil d'information de gestion, soulignant les efforts pédagogiques qu'il avait prodigués. Il est amer. Il déplore le fait que personne ne l'utilise. Il note d'ailleurs, que sur d'autres marques, on a même décidé d'enlever la responsabilité aux marketeurs de rentrer leurs prix dans l'outil. «C'est la seule façon d'avoir les choses bien faites. Sinon, ils saisissent n'importe quoi!». Il me confie que s'il restait encore deux ans dans la fonction, il pense qu'il deviendrait très «contrôleur». Comment responsabiliser les gens? Il a l'impression d'avoir tout essayé. (Marc, Contrôleur de gestion, Filiale espagnole, Luxe)

Mon problème en ce moment, c'est que je passe quatre heures par jour sur le chiffre, parce que le chef des ventes ne fait pas son boulot. Avec cinq circuits, il y a une multiplicité des responsables commerciaux, et c'est vraiment difficile à gérer: trois marques sur cinq circuits!» (Marc, Contrôleur de gestion, Filiale espagnole, Luxe)

c. Turnover des équipes de contrôle de gestion

Parmi les contrôleurs de gestion rencontrés, l'un comptait passer au marketing (Jules), et l'autre avait envisagé de devenir commercial (Marc). Finalement, et malgré les réticences de sa hiérarchie, Marc est devenu chef de produit sur une des marques qu'il contrôlait auparavant. Lors des entretiens, ils étaient apparus tous deux comme de jeunes hommes ambitieux, très impliqués, bien que de façon radicalement différente, dans leur travail. Leurs supérieurs hiérarchiques que nous avons entr'aperçus, paraissaient satisfaits de leurs recrues.

C : Tu penses que tu vas te plaire au marketing?

J: Oui, franchement, oui. Le marketing, c'est super intéressant. Moi, franchement, ce qu'ils font, je ne le ferais pas de la même façon. J'ai une autre vision de ma marque, de comment je conçois le marketing... Parce qu'au marketing, ils sont très attachés à tout ce qui est "créa", ils veulent se la jouer un peu créatifs, alors que moi, je considère qu'on est dans une boîte de mass [market]. Il faut que ce soit beau, mais il faut que ça se vende surtout, et que ça rapporte. Les chefs de produit ici, sont plus attachés à la créa qu'à la rentabilité, à la marge, à ce que ça se vende plus, à moins cher. Alors que moi, j'ai ces réflexes-là. (Jules, Contrôleur de gestion, Public)

2.4.2 Motifs de satisfaction et d'insatisfaction des contrôleurs de gestion : stratégies individuelles observées

Au-delà d'une simple présentation des motifs de satisfaction ou d'insatisfaction des contrôleurs de gestion, nous avons souhaité ici faire apparaître les stratégies mises en place par les contrôleurs de gestion pour « façonner » et adapter leur conception de l'activité en fonction des contraintes qu'ils rencontrent. Confrontés à des relations difficiles avec les

opérationnels, les contrôleurs de gestion se construisent, soit dans leurs activités, soit dans leurs relations, soit dans leur représentation de leur situation, de nouvelles facettes de leur fonction. Certains, en attendant des jours meilleurs se replient sur la fonction, en intensifiant leurs liens avec la ligne fonctionnelle ou en développant des outils, « pour eux », indépendamment de toute préoccupation à propos de leur utilité pour les opérationnels (a). D'autres transforment l'absence de mission claire pour saisir l'opportunité d'intervenir dans les interstices organisationnelles : ils se placent en médiateur lorsque d'autres fonctions ne parviennent pas à un accord, ou prennent la direction de projets sur lesquels personne ne s'est penché jusqu'alors (b).

a. Une conjoncture défavorable entraînant un repli sur la fonction

Certains, comme Lucas, pensent que la conjoncture va jouer en la faveur des contrôleurs de gestion. Insatisfaits de la qualité de leurs relations avec les opérationnels, ils suggèrent que celles-ci sont fortement dépendantes du mode de fonctionnement de l'entreprise. Aujourd'hui Beauty or not Beauty reste un groupe considéré comme pouvant mobiliser des moyens considérables sans trop de difficultés. Les contrôleurs de gestion tels que Lucas émettent l'hypothèse que cette situation ne va pas durer et, qu'un jour ou l'autre, la rationalité financière prendra une nouvelle place dans le mode de gestion et la stratégie de Beauty or not Beauty

*Je pense que le degré de coopération va forcément s'améliorer, de toute façon, **il ne peut pas ne pas s'améliorer**. Je pense qu'il y a une partie des fonctions du contrôle de gestion qui peut trouver un excellent relais chez les opérationnels, qui se matérialise par un esprit de gestion. (Lucas, Contrôleur de gestion, Filiale, Luxe)*

*Depuis quelques années, **le groupe avait l'habitude de publier des croissances de chiffre d'affaires assez importantes**, c'est la quinzième année qu'on fait plus de dix points de croissance, sachant que ces dix points de croissance ne s'accompagnaient pas toujours d'une bonne amélioration de la rentabilité. C'est assez facile de faire 40% de croissance, sans améliorer la rentabilité. De la même manière que c'est très facile de gagner trois ou quatre points de rentabilité, sans croissance de chiffre [d'affaires]. **L'équation qui est problématique et dans laquelle nous sommes depuis quelques années, mais c'est aussi ce qui fait que c'est très sympa comme business, c'est qu'il faut à la fois développer son chiffre, donc sa part de marché, et en même temps être plus productif sur les moyens que l'on met en face, de manière à avoir plus de rentabilité**. Au bout d'un moment, c'est assez compliqué. Mais quand je disais rendre le business vertueux, c'est augmenter le chiffre d'affaires pour avoir plus de parts de marché, et plus de résultat, ce qui n'a pas de répercussion directe pour nous, sauf que cela fait plus de dollars chez les actionnaires. C'est une des contraintes de base du business. Donc, rendre le business plus vertueux. » (Lucas, Contrôleur de gestion, Filiale, Luxe)*

Certains contrôleurs de gestion ne croient pas suffisamment à un changement rapide de la situation et certains optent pour « la stratégie de la coquille d'huître » : confrontés de façon répétée à des frustrations liées à la nature de leur relation avec les opérationnels et à des crises de sens de leur travail, les contrôleurs peuvent être amenés à se refermer sur eux-mêmes. Parmi ceux-là, certains vont chercher réconfort et reconnaissance auprès de leur hiérarchie, et vont tisser des liens plus importants que prévus dans l'organisation auprès de leurs pairs contrôleurs de gestion et contrôleurs financiers. D'autres, souvent parce qu'ils n'ont pas cette

possibilité, vont modifier leur poste de façon à se concentrer uniquement sur l'aspect technique de leur tâche, et s'isoler des tensions, conflits et frustrations qu'ils pourraient vivre en étant en contact régulier avec les opérationnels.

Florence a ainsi tendance à privilégier le contact avec sa hiérarchie et ses pairs.

*On a bu le champagne lors de mon premier budget, la présentation de budget. La patronne de la gestion était super contente. Ça s'était super bien passé. Bon, tout s'est écroulé un mois après parce que le dollar avait baissé. Il fallait rendre toutes les réserves qu'on avait planquées. Donc elle ne nous en a pas voulu parce que ce n'est pas de notre faute mais, bon, on était très contents de cette présentation de budget. Ça s'était bien passé. On avait tous bossé dans le même sens et c'est vrai qu'à ce moment-là tu es crevée, **tu as donné tout ce que tu pouvais sur un mois et demi, tu es un peu l'ombre de toi-même mais tu sens que ça a servi**, entre guillemets, à quelque chose et tout le monde est content, donc ça, c'était une super expérience. (Florence, Contrôleuse de gestion, Filiale Produit France, Luxe 1)*

Le contrôleur budgétaire de la filiale espagnole, Marché, Luxe, s'est peu à peu totalement réfugié dans les outils. De formation comptable, âgé d'une cinquantaine d'années, ancien comptable de la société avant qu'elle ne soit absorbée par le groupe, il n'a pas su s'adapter aux nouvelles contraintes et méthodes de travail qui lui étaient imposées en tant que contrôleur de gestion. Il a donc changé de poste, mais aussi d'étage, et se retrouve relativement isolé. Il passe le plus clair de son temps à faire un suivi budgétaire à partir des factures. L'intégralité de l'entretien que nous avons réalisé auprès de lui a consisté en une présentation de ses tableaux Excel, et de l'explication des liens et des macros qu'il avait mis en place.

*Je vais te faire le compte d'exploitation. Plus ou moins. Il y en a de plus ou moins détaillé. Personnellement, **j'utilise toujours le plus détaillé**. (Description de la liste des comptes, des cinq types de circuits, des types de dépenses, dépenses de fonctionnement, services généraux)*

*Voilà plus ou moins la description du compte d'exploitation. Maintenant, je vais t'expliquer comment j'organise, de mon côté, **le thème des dépenses**.*

J'ai un classeur Excel, pour 2001, par exemple, dans lequel j'ai une série de fichiers qui traitent chacun d'une partie du compte de résultat. Donc, j'ai un fichier qui s'appelle «Alcools», pour toutes les dépenses liées aux Alcools, et «Spécialités», «Soins», «Maquillage». Dans chacun de ces fichiers, apparaissent la publicité, la promotion, et la promotion sur le lieu de vente. Ensuite, il y a un autre fichier qui s'appelle «Parfumeries et chaînes» où l'on retrouve aussi la publicité, la promotion et la promotion sur le lieu de vente.

Il y a deux façons d'alimenter tout cela. 1/ En utilisant les D.E.D (demandes d'engagement de dépenses), 2/ Et les récapitulatifs venant de France. Moi je prends toujours le plus détaillé, je fais un suivi à la facture. (Antonio, Contrôleur budgétaire, Filiale espagnole, Luxe)

Il semble s'être totalement isolé pour se créer son monde, son univers autour des outils.

b. Une situation favorable à la prise d'initiatives personnelles

Certains contrôleurs de gestion, comme ce fut le cas pour Marc, un temps, développent des compétences annexes afin de donner du sens à leur activité. La formation est l'une d'entre elles.

*Même si ce n'est pas totalement convaincant, je pense que **la formation donne un peu de valeur ajoutée à ce que je fais** vis-à-vis des marketeurs, aussi. (Marc, Contrôleur de gestion, Filiale espagnole, Luxe)*

Les projets développés par les contrôleurs de gestion remplissent un rôle extrêmement important. Si l'on reprend les trois éléments constitutifs d'une activité (i.e : son contenu, ses relations, et la représentation que l'individu s'en fait), les projets individuels satisfont et compensent les frustrations et difficultés que rencontrent les contrôleurs de gestion. Souvent, ces projets sont intellectuellement beaucoup plus stimulants que les activités quotidiennes des contrôleurs de gestion. De plus, les contrôleurs de gestion peuvent développer des relations avec d'autres acteurs que leurs interlocuteurs habituels, ou instaurer de nouveaux types de relations avec leurs interlocuteurs habituels. Enfin, concernant la représentation que l'individu se fait de son activité, les projets sont menés de bout en bout par les contrôleurs de gestion, et ils peuvent s'en approprier le succès, ce qui n'est pas le cas dans leur activité quotidienne.

Les projets menés par Marc et Justin avec la collaboration de leurs interlocuteurs habituels, illustrent bien l'intérêt porté à des problématiques qui sortent de la routine.

*Là, en l'occurrence, il y a un point qui a été abordé au précédent comité de direction, apparemment, entre le commercial et le marketing, on a un problème dans l'attribution de nos moyens. Pour les échantillons, les pancartes, les testeurs, il y a quelque chose qui ne va pas. Donc, au précédent comité de direction, le DG m'a demandé de faire un état des lieux de ce qui se passe, et de lui proposer une méthodologie, une façon de travailler. Aujourd'hui, on se rend compte qu'il y a un problème. **Le commercial et le marketing ont essayé de le résoudre, apparemment, ils n'y parviennent pas, donc là, on va avoir une petite marge de manœuvre, on va pouvoir rentrer dans le débat**, en disant: «Voilà, il me semble que vous vous répartissez les choses comme cela, est-ce cohérent ou non?». Là, sur ce coup-là, on nous demande de la valeur ajoutée. Pour l'instant, il y a un dysfonctionnement qui fait que tous les clients se plaignent, alors qu'on met toujours plus d'argent! (Marc, Contrôleur de gestion, Filiale espagnole, Luxe)*

*Beaucoup de benchmark. Mon rôle aussi, **c'est de faire du benchmark entre les trois divisions**. Par exemple, on a un nouveau concept, qui existe depuis trois ans qui sont les lignes Spa pour tous les produits pour le corps. Le Spa est un concept qui ne prend pas du tout en Espagne. Ça marche très bien dans les pays du nord, mais ça marche moins bien dans les pays latins. Donc, là, on peut capitaliser sur l'expérience des précédents pour aider les suivants à bien lancer. Donc, la notion de benchmark est très importante. Tant à l'intérieur de l'affaire qu'au niveau pays. Ma zone - nous, on est une zone Europe-benche les différents pays, ce qui nous aide à voir là où on est bon, là où on pourrait progresser, là où on est mauvais. (Justin, Contrôleur financier de la filiale espagnole, Luxe)*

Jules, contrôleur de gestion, Filiale France, Public, face à son incapacité à impliquer les opérationnels, s'est assigné de nouvelles missions. Ainsi, il s'est totalement investi sur une question qu'il s'est lui-même posé, celle du coût de la publicité sur le lieu de vente (PLV). Pourquoi cette question ? Parce qu'il existait une faille dans l'organisation, les responsables de la PLV n'ayant pas le temps (ni peut-être même les compétences) de prendre du recul et chercher des solutions alternatives, et parce que, également, ces responsables n'ont pas perçu ce projet comme pouvant être utilisé afin de remettre en cause la qualité de leur travail ni le périmètre de leurs responsabilités.

Typiquement, j'ai travaillé sur la PLV. La PLV, c'est quand même un budget qui est important, c'est de l'ordre de 11 millions d'euros par an. Donc, l'idée, c'était de voir comment aujourd'hui, on peut faire la même chose pour moins cher. En fait, je travaille avec les gens qui s'occupent de la PLV. Mais, c'est un projet que j'ai commencé tout seul, puis après, au fur et à mesure que cela s'est défini, j'avais besoin d'information. J'allais chercher des réponses auprès des interlocuteurs.

C : Il y a des gens qui sont dédiés à la PLV?

Oui, il y a des gens dont le travail est d'acheter de la PLV. Mais ils ont une charge de travail trop importante pour faire des appels d'offres. Eux, c'est plutôt: "Oui, je veux cette commande, il faut la livrer à tel endroit..." Ils doivent en quelque sorte orchestrer tout ce qui est fabrication de PLV, donc ils n'ont pas vraiment le temps de faire de l'appel d'offres. Donc, moi je l'ai fait, ils m'ont aidé, parce que je n'avais pas toutes les informations nécessaires. Donc, le premier axe pour réduire les coûts, ça a été de faire un appel d'offres, essayer de voir comment on peut acheter moins cher, en découpant en familles techniques. Au lieu de répartir les charges de PLV entre PLV pleine et PLV vide, on les a répartis en fonction des matières utilisées (plastiques, carton...).

Puis derrière, il y avait une autre idée, c'était de prendre une PLV, et de faire une analyse de la valeur. [...] Donc, on a défini les fonctions d'une PLV, puis après on a essayé d'évaluer l'importance de chaque fonction par rapport au client. C'est donc un peu chiffrer tout cela, trouver des solutions de bon sens, pour essayer de trouver un équilibre entre la valeur perçue par le client, et ce qu'on paye.

Ca prend beaucoup de temps, parce que les gens ne sont pas toujours disponibles, parce qu'il y a toute la partie contrôle budgétaire qu'il faut faire en même temps. Donc, ce sont des chantiers qui sont assez importants. [...] Avec nos fournisseurs, je leur ai dit : « Moi, je vous garantis 30% de marge. Je veux qu'on travaille ensemble, mais je veux que vous gagniez votre vie. Je ne veux pas casser les prix pour que vous fassiez faillite au bout de deux ans, moi ça ne m'intéresse pas, je ne veux pas faire ça tous les deux ans. Je vous promets un marché pendant trois ans ». Donc, les motiver, faire la démarche avec eux.

Et ce genre de raisonnement, tu peux le faire pour n'importe quoi. Je l'ai fait aussi sur l'impression, c'est beaucoup plus rapide parce que c'est un plus petit budget. Il faut juste choisir en fonction de chaque type d'impression, si c'est du haut de gamme, combien de couleurs, etc...Mais, ça va assez vite quand même. Et là, j'ai commencé une étude sur l'animation. Une journée d'animation, ça nous coûte 1500 francs. Pourquoi cela nous coûte-t-il 1500 francs? Ca correspond à quoi? Ce sont les tenues, c'est le salaire de l'animatrice, c'est son déjeuner, c'est le traitement de l'information...Donc, encore une fois, ensuite, il faut relancer des appels d'offres et faire de l'analyse de valeur. (Jules, Contrôleur de gestion, Public)

Comme nous pouvons le voir, les projets peuvent devenir centraux dans la représentation que se font les contrôleurs de gestion de leur fonction. Jules a dédié une quinzaine de minutes lors de l'entretien qu'il nous a accordé à expliquer toute la complexité, toute la richesse de ce projet. Il semblait totalement investi, passionné, en somme exactement à l'opposé de l'image qu'il renvoyait en évoquant le « minimum syndical » qu'on exigeait de lui.

2.5. SYNTHÈSE DU CAS BEAUTY OR NOT BEAUTY

Comme point de départ, la stratégie de Beauty or not Beauty amène la fonction marketing à prendre le pouvoir dans l'organisation. La stratégie de Beauty or not Beauty, sur l'ensemble de son activité est de gagner des parts de marché, en identifiant des relais de croissance et/ou en « inondant » le marché grâce à des lancements de nouveaux produits. Le marché cosmétique ayant une faible élasticité prix, c'est essentiellement en jouant sur les autres

variables, relevant pour la plupart des compétences du marketing, que l'entreprise Beauty or not Beauty assure sa croissance et sa pérennité. Chez Beauty or not Beauty, que ce soit dans la division Luxe ou dans la division Public, le marketing est la fonction « reine ». Cette suprématie se traduit assez naturellement par une mise au second plan des autres fonctions, qui deviennent des fonctions d'appui, de support, à la fois dans l'esprit des chefs de produit, mais également dans l'esprit des dirigeants. Dans cette perspective, les contrôleurs de gestion rencontrent quelques difficultés à trouver une place. D'une part, ils sont souvent assimilés à des « empêcheurs de tourner en rond » ce qui, pour une fonction d'appui, est quelque peu préjudiciable. D'autre part, la faible implication des chefs de produit dans les problématiques financières met en danger l'atteinte de l'objectif principal des contrôleurs de gestion de Beauty or not Beauty, qui est de garantir le bénéfice avant impôts. Par rapport à leur activité prescrite, les contrôleurs de gestion se sentent donc mis en difficulté à la fois dans leurs relations avec les opérationnels, mais également dans la réalisation même de la mission qui leur est assignée. Cette situation n'est pas sans écho dans le vécu des contrôleurs de gestion. Au cours de nos échanges, ils évoquent ainsi des sentiments contradictoires et variables, allant de la culpabilité à la frustration et la colère. La plupart d'entre eux cherchent des solutions et adaptent la réalité de leur activité à ces contraintes, en déployant diverses stratégies. Certains parient sur un renversement du pouvoir du marketing lié à une évolution de la conjoncture, d'autres développent des projets annexes dans lesquels ils peuvent s'épanouir d'un point de vue intellectuel et relationnel. D'autres encore se replient sur un aspect de leur fonction, souvent le plus protégé, le moins exposé aux facteurs de tensions identifiés plus haut.

	Beauty or not Beauty Luxe	Beauty or not Beauty Public
	Vendre des produits à forte valeur ajoutée en distribution sélective	Vendre des produits cosmétiques via la grande distribution
Problématique centrale	Le monde du luxe jouit d'un fort niveau de marge et dans la grande consommation, le niveau des volumes compense des niveaux de marge légèrement inférieurs. Beauty or not Beauty couvre l'ensemble des réseaux de distribution de produits d'hygiène et de cosmétique. Elle diffuse une vision commune des problématiques dans l'ensemble de l'organisation : « les poètes » qui la composent doivent tout autant faire « rêver » que savoir semer et récolter, comme « les paysans ».	
FCS Stratégie	Développement des parts de marché grâce à la R&D, aux innovations marketing. Les coûts sont un faible facteur clé de succès dans la grande consommation et ne sont pas pertinents dans le luxe	
Structure	Matricielle produit/pays	
Groupes dominants	Chefs de produit	
	Plan et contrôle budgétaire	Suivi des dépenses budgétaires se limitant à une notification aux opérationnels en cas de dépassement. Les opérationnels n'hésitent pas à court-circuiter le contrôleur pour obtenir des moyens supplémentaires
Tâches	Reporting	Destiné à la communication financière et à la tête du groupe
	Procédures	Beaucoup de temps passé à veiller –en vain- aux respects des procédures
Relations	Difficulté d'imposition des contrôleurs	
Image	Fonction servile	
Client	La direction opérationnelle	
Autorité	Faible	
Homogénéité des postes	Les postes de contrôleurs sont standardisés dans le groupe	
Effets positifs	<ul style="list-style-type: none"> - Unité du commandement, d'où une identification aisée des responsabilités - Réactivité des opérationnels facilitée 	
Risques pervers d'effets	<ul style="list-style-type: none"> Gabegie Failles de contrôle interne 	
Rôle	Limiter discrètement les dérives potentielles	

Tableau 4-16. Synthèse du cas Beauty or not Beauty

CONCLUSION

Les contrôleurs de gestion de Mondomarket prennent part à la vie quotidienne des produits et rares sont les décisions opérationnelles qui sont prises sans une consultation des contrôleurs de gestion. Les contrôleurs de gestion évaluent et comparent les projets réalisés et à venir et fournissent ainsi des informations influençant la prise de décision et l'évaluation des performances. Les managers opérationnels conçoivent les contrôleurs de gestion comme des partenaires. Le contrôleur de gestion opérationnel de Mondomarket correspond en de nombreux points au *business partner* promu dans les revues professionnelles. Toutefois, cette étude de cas souligne les nombreuses conditions qui doivent être réunies pour que les contrôleurs de gestion puissent bénéficier d'un tel statut auprès des opérationnels. Tout d'abord, ils sont dégagés des missions centralisatrices pour le siège et échappent ainsi à l'image de surveillant. De plus, et ce n'est pas la moindre des conditions, s'ils parviennent à travailler en bonne intelligence avec les opérationnels, c'est notamment parce que ces derniers sont soucieux des impacts financiers de leurs décisions.

Loin du tandem contrôleur de gestion-opérationnel de Mondomarket, l'organisation de Beauty or not Beauty repose sur une seule figure, véritable chef d'orchestre : le chef de produit. Il est seul et entièrement responsable du succès du produit. Il doit donc veiller à ce que la gestion quotidienne soit toujours sous contrôle (logistique, mise à disposition des produits...) et doit veiller à faire vivre ses produits grâce à un enchaînement continu d'animations, d'opérations promotionnelles, de promotions sur lieu de vente, de campagnes média. A cela s'ajoute le lancement très fréquent de nouveaux produits qui implique à nouveau des efforts de promotion en externe, mais également en interne, auprès des commerciaux, relais auprès des distributeurs. Dans cette frénésie, le chef de produit n'a guère de temps à accorder à d'éventuelles analyses des opérations réalisées ou à venir par les contrôleurs de gestion. En outre, la direction générale, certainement consciente de la charge de travail et de responsabilités qu'elle fait peser sur les chefs de produit, ne marque aucune volonté de faire de la fonction contrôle de gestion un partenaire de l'opérationnel. Le contrôleur de gestion se limite ainsi à signaler les dérives de contrôle interne et les dépassements de budget. Il doit se montrer discret, le PDG ayant même qualifié au cours d'une réunion de l'ensemble de la fonction contrôle de gestion, leur fonction de « servile » vis-à-vis du marketing. Beauty or not Beauty est pourtant une entreprise renommée autant pour l'efficacité de ses stratégies marketing que pour la croissance ininterrompue de ses résultats depuis une vingtaine d'années. Ses concurrents, comme Luxury Lux, la perçoivent comme un modèle d'orthoxie gestionnaire. A l'issue de cette étude, il apparaît que ses méthodes privilégiées de contrôle ne reposent pas sur l'autorité accordée aux contrôleurs de gestion, mais davantage sur une intégration de règles de conduite par les opérationnels. La préoccupation financière d'une organisation ne passe donc pas nécessairement par une fonction contrôle de gestion puissante.

Chapitre 5 - DES FONCTIONS CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA DIRECTION GENERALE

INTRODUCTION

Plusieurs études de cas ont révélé une fonction contrôle de gestion au service de la direction générale⁹⁰. Sur le même principe que le quatrième chapitre, Nationauto et Equipauto sont les cas où, d'une part, nous avons pu collecter le plus d'informations et d'autre part, les caractéristiques semblaient les plus marquées. Nous avons donc choisi de les considérer comme des idéaux-types autour desquels peuvent être « rapprochés » les autres cas. Toutefois, les fonctions contrôle de gestion de ces organisations ne jouissent pas du même degré d'autorité. Dans le cas de Nationauto, la fonction contrôle de gestion peut être qualifiée de garde-fou⁹¹, bénéficiant d'une faible autorité. Dans le cas d'Equipauto, il semble, à l'opposé que la fonction contrôle de gestion jouisse d'une autorité incontestée - et incontestable -. Le cas Equipauto sera plus particulièrement développé pour deux raisons. D'un point de vue managérial, il est souvent cité comme « modèle de contrôle de gestion ». Une analyse approfondie des mécanismes et de l'organisation de ce modèle s'est donc imposée. D'un point de vue théorique, il illustre ce que Woodward (1965) qualifierait sans doute « d'anomalie organisationnelle » : la situation où un service fonctionnel devient une fonction centrale.

La première section présente donc le cas de Nationauto et la seconde est dédiée au cas d'Equipauto. Le plan adopté est similaire. Dans un premier temps, nous présentons l'organisation et les personnes interviewées (1.1), un deuxième temps est consacré aux éléments caractéristiques de la rationalité dominante (1.2). Dans un troisième temps, l'activité des contrôleurs de gestion est analysée (1.3) afin de faire émerger la place de la fonction au sein de l'organisation. Les effets de cette place sont enfin évalués tant au niveau organisationnel qu'au niveau individuel, en termes de satisfaction et insatisfaction au travail (1.4).

⁹⁰ Nationauto, Franceauto, Equipauto, Siègeauto sont les quatre études de cas dans lesquelles la fonction contrôle de gestion apparaît au service de la direction générale.

⁹¹ Nous reprenons ici la terminologie employée par Chevalier-Kuszla (1997), sans que, pour autant, l'emploi de ce terme recouvre une acception identique.

Section 1 LA FONCTION CONTROLE DE GESTION GARDE-FOU

C'est la culture Nationauto : on fait confiance aux opérationnels. Donc on les bride un peu ; le contrôleur de gestion est monté sur un cheval fou. Vous voyez le truc ? Il est là : « Oh, oh... ». Vous avez le pied sur le frein, vous sortez le parachute et accrochez-vous à votre cachet Cristal !

Ce n'est pas du contrôle de gestion, c'est du contrôle budgétaire. Le trésorier de l'Etat français. Donc il freine. Ce n'est pas neutre. Il ne faut pas croire que la culture du contrôle de gestion apparaît naturellement. Le contrôle en continu, [ici], ils ne savent pas faire.

Christian, Contrôleur de gestion Projet, Central, Nationauto

1.1. PRESENTATION DE L'ORGANISATION ET DES PERSONNES INTERVIEWEES

Après une brève présentation de l'activité de Nationauto (1.1.1), les conditions d'accès au terrain ainsi que le profil des contrôleurs de gestion interviewés sont évoqués (1.1.2).

1.1.1 *Activité de Nationauto : concevoir, fabriquer et vendre des automobiles*

Nationauto conçoit, fabrique et commercialise des véhicules particuliers et utilitaires. Pionnier de l'automobile au début du siècle, Nationauto est déjà l'une des plus grandes entreprises françaises à la veille de la guerre et à ce titre un symbole. Les automobiles produites par Nationauto sont entrées depuis les années 1950 dans l'imaginaire collectif des Français. Avec la collaboration et la nationalisation, l'histoire de Nationauto devient celle du capitalisme d'Etat, du secteur public puissant et modernisateur (voir annexe 5.1). Nationauto n'a cessé de bousculer les habitudes de la profession, jouant le rôle d'entreprise-pilote (Loubet, 2000).

Aujourd'hui, dans le prolongement de cette activité automobile, elle gère également des activités de service et quelques participations industrielles. Avec l'acquisition d'un constructeur roumain, puis la reprise des actifs opérationnels d'une société sud-coréenne, Nationauto exploite trois marques automobiles. Ci-dessous, quelques données de comparaison de Nationauto avec un de ses concurrents, Franceauto, et deux de ses fournisseurs, Equipauto et Siègeauto, tous les quatre étant étudiés dans cette recherche.

Entreprise	Sous-industrie	CA 2003 (en milliards)	% CA à l'export	Effectif global du groupe	Publication	Cotation
Equipauto	Equipement des véhicules	9,2 M€	67	70 000	Trimestrielle	Paris
Siègeauto	Equipement des véhicules	10,1 M€	65,5	60 000	Semestrielle	Paris
Franceauto	Constructeur automobile	54,3 M€	64	200 000	Semestrielle	Paris
Nationauto	Constructeur automobile	35,5 M€	64,5	131 000	Semestrielle	Paris

Tableau 5-1. Nationauto et ses concurrents et fournisseurs étudiés

1.1.2 Les personnes interviewées

Le premier point à souligner est la relative difficulté d'accès au terrain. En effet, lorsque nous avons cherché à rencontrer des contrôleurs de gestion, plusieurs managers opérationnels contactés nous ont déclaré qu'ils ne travaillaient jamais avec un contrôleur de gestion. A force d'obstination, nous avons finalement réussi à obtenir un contact avec un ancien directeur du contrôle de gestion d'un service fonctionnel. Sa longue expérience chez Nationauto lui a permis de construire un réseau solide de connaissances - plutôt haut placées dans la hiérarchie de la fonction contrôle de gestion -, dont il nous a fait bénéficier. Notre échantillon a donc finalement la particularité d'être composé pour moitié de directeurs du contrôle de gestion.

Nationauto	Age	Années expé. Contrôle	Années expé. Poste	Formation	Intitulé du poste	Position hiérarchique	Rattachement	Type d'unité
Etienne	31-40	8	3	Ecole de Commerce	Contrôleur financier	N	Directeur d'une division	Division
M. Nicolas	41-50	4	4	Sciences Politiques + Université	DCG	N	Directeur général	Central
M. Léon	41-50	5	5	Ingénieur	DCG	N	Directeur de Division	Division
Christian	31-40	8	1	Ecole de Commerce	Contrôleur Projet	N	Directeur Projet	Projet
Arthur	20-30	4	2	Dauphine + 3ème cycle	Contrôleur de gestion	N-2	Directeur d'une BU	Business Unit
John	31-40	5	2	Ecole de Commerce	Contrôleur Projet	N	Directeur Projet	Projet
M. Denis	41-50	7	3	Ingénieur	DCG	N	Directeur d'une usine	Usine
Mme Claire	41-50	10	3	Dauphine + DECF	DCG	N	Directeur Financier	Central
M.Rémi	51-60	12	6	Ingénieur	DCG	N	Directeur d'une branche/zone	Branche

Tableau 5-2. Profil des personnes interviewées chez Nationauto

1.2. RATIONALITE DOMINANTE : UN MONDE D'INGENIEURS ET DE COMMERCANTS⁹²

Dans un monde où le « producteur était roi », les seules préoccupations de l'organisation étaient d'une part la conception de véhicules toujours plus fiables, plus solides, plus innovants et d'autre part, l'atteinte d'une taille critique permettant de répondre à la demande. La crise de 1973 et l'émergence du « client roi » ont accordé une place nouvelle aux problématiques commerciales et marketing. En effet, la pression croissante sur les coûts s'est traduite par trois phénomènes majeurs : la délégation aux équipementiers d'une part croissante de la fabrication, la construction de plateformes permettant de mutualiser un grand nombre de coûts et la multiplication des alliances et partenariats dans le développement de motorisations notamment. Or, ces choix de rationalisation de l'activité sont susceptibles de mettre en péril la différenciation des marques et des constructeurs. Le **marketing**, du fait des contraintes économiques très importantes pesant sur le secteur, est donc peu à peu devenu **une dimension stratégique de l'activité**. Construire une image de marque, s'assurer que les véhicules proposés correspondent au goût et à la demande de la cible visée, anticiper de nouveaux besoins sont aujourd'hui les questionnements clés, pour répondre à un marché à la fois mature et très fortement concurrentiel.

De la double contrainte du coût et de la différenciation des produits (1.2.1), ainsi que la nécessaire intégration des fonctions au sein de Nationauto (1.2.2) résulte la prédominance des ingénieurs et des commerçants de Nationauto (1.2.3), incarnations de la rationalité dominante.

1.2.1 Positionnement stratégique

Depuis une vingtaine d'années, la mission des constructeurs automobiles s'est progressivement concentrée sur la conception et la vente des véhicules alors qu'une grande partie de la fabrication est désormais déléguée aux équipementiers.

Ainsi, Nationauto se présente dans son rapport annuel 2003 comme « une marque généraliste présente sur la plupart des segments du marché automobile avec une offre large de modèles particuliers et utilitaires. La plupart de ceux-ci sont **déclinés en de nombreuses versions qui se différencient** par la carrosserie, la motorisation, l'équipement ou même l'aménagement intérieur. Cette déclinaison est réalisée **à partir d'une décomposition de la gamme par plate-forme** ». Nationauto axe l'essentiel de la communication concernant sa stratégie Véhicules Particuliers autour **des performances commerciales et des différentes « restylisation »** dont ont fait l'objet les modèles de véhicules (voir annexe 5.2). L'entreprise met également en avant les **innovations technologiques** dont les véhicules sont les fruits. Deux fonctions apparaissent ainsi au coude à coude dans les préoccupations et les réalisations de Nationauto : le domaine marketing-commercial et la conception, au sens large, des véhicules.

⁹² Les commerciaux sont appelés, chez Nationauto, les « commerçants ». Nous avons gardé l'expression.

Les équipementiers, comme les constructeurs que nous avons rencontrés, expliquent les caractéristiques l'asymétrie de leurs rapports de force par les mouvements de concentration très puissants qui ont eu lieu dans ce secteur. Les concentrations dans le secteur des équipementiers a fait écho à celles des constructeurs, ces derniers exigeant de leurs fournisseurs le triptyque coût-qualité-délais qui s'est imposé dans l'ensemble du secteur.

*C'est sûr que les fournisseurs ont récupéré de l'activité. Il y a eu aussi, je pense, ces dernières années, une **concentration des équipementiers extrêmement importante**. Parce que jusqu'à il y a encore cinq à dix ans, Nationauto avait un nombre de fournisseurs phénoménal. Et, une décision a été prise : « **Nous, maintenant, on veut vraiment des fournisseurs qui ont une bonne surface financière, qui ont tel chiffre d'affaires, qui ne travaillent pas uniquement avec Nationauto parce que c'est trop dangereux**. Le jour où Nationauto arrête un contrat, c'est... ». Donc on voulait être **sûrs des approvisionnements et également des prix compétitifs**. Et donc [il fallait] de très gros fournisseurs. Et donc, ça a produit une concentration. [...] Ils se sont rachetés les uns les autres, ils ont vendu des branches pour se spécialiser dans certains créneaux. Tout ça, ça a créé une effervescence au niveau des équipementiers. (M. Denis, Directeur du contrôle de gestion, Usine, Nationauto)*

Simultanément, les équipementiers voient leur périmètre s'agrandir avec le temps. De plus en plus de composants, voire des modules entiers, sont conçus en partenariat avec les équipementiers et entièrement fabriqués dans leurs usines.

*Ici, ça fait entre 4.500 et 5.000 personnes. Il faut savoir qu'il y a **vingt-cinq ans**, ici, il y avait **20.000 personnes**. Il y a toujours autant de voitures.*

C : C'est ce qu'on appelle des gains de productivité !

*Il n'y a pas que la productivité, il y a aussi le transfert de périmètre. Maintenant, on achète de plus en plus de composants à l'extérieur auprès des fournisseurs. **Une partie de l'activité est renvoyée chez les fournisseurs**. On n'est responsabilisés que sur un certain périmètre : on gère la valeur de transformation, soit 20% du prix de revient de fabrication par rapport au prix de revient total de la voiture. (M. Denis, Directeur du contrôle de gestion, Usine, Nationauto)*

*Dans nos prix de revient de fabrication, **les achats représentent 70 %**. Donc, ça c'est un élément très important. **On fonctionne avec des règles de partenariats, à long terme, qui impliquent, de la part des fournisseurs, des standards de qualité et de coûts au meilleur niveau, des pratiques de transparence qui ne sont pas toujours faciles à mettre en œuvre, mais que l'on fait vivre peu à peu, et que l'on essaye de rendre efficaces**. Donc, ça c'est un enjeu majeur. Mais, vous retrouverez cela dans tous les groupes automobiles. (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)*

Les achats deviennent alors une fonction stratégique chez les constructeurs automobiles.

Une autre évolution semble marquante : celle de la pression actionnariale. L'utilisation des outils mais également la place des contrôleurs de gestion au sein de l'organisation s'en trouve modifiée

*Petit à petit, tu sens très facilement les évolutions que l'on veut donner au rythme budgétaire et aux différentes problématiques qu'on nous fait suivre **en fonction des préoccupations de la Bourse**. (Arthur, Contrôleur de gestion, Business Unit, Nationauto)*

*On nous demande de justifier de plus en plus le moindre écart, la moindre dérive. De plus en plus, **le président veut avoir des informations pour éventuellement faire des « profit warnings »**, s'il y a lieu, pour les faire à temps. Parce que, après, il est trop tard et le cours de l'action en prend un coup. Et ça, c'est depuis quelques années. **C'est vrai que ça renforce un peu notre mission**. (M. Denis, Directeur du contrôle de gestion, Usine, Nationauto)*

A partir de ces différents éléments, nous pouvons dresser une représentation simplifiée des forces de Porter appliquée au secteur des constructeurs automobiles.

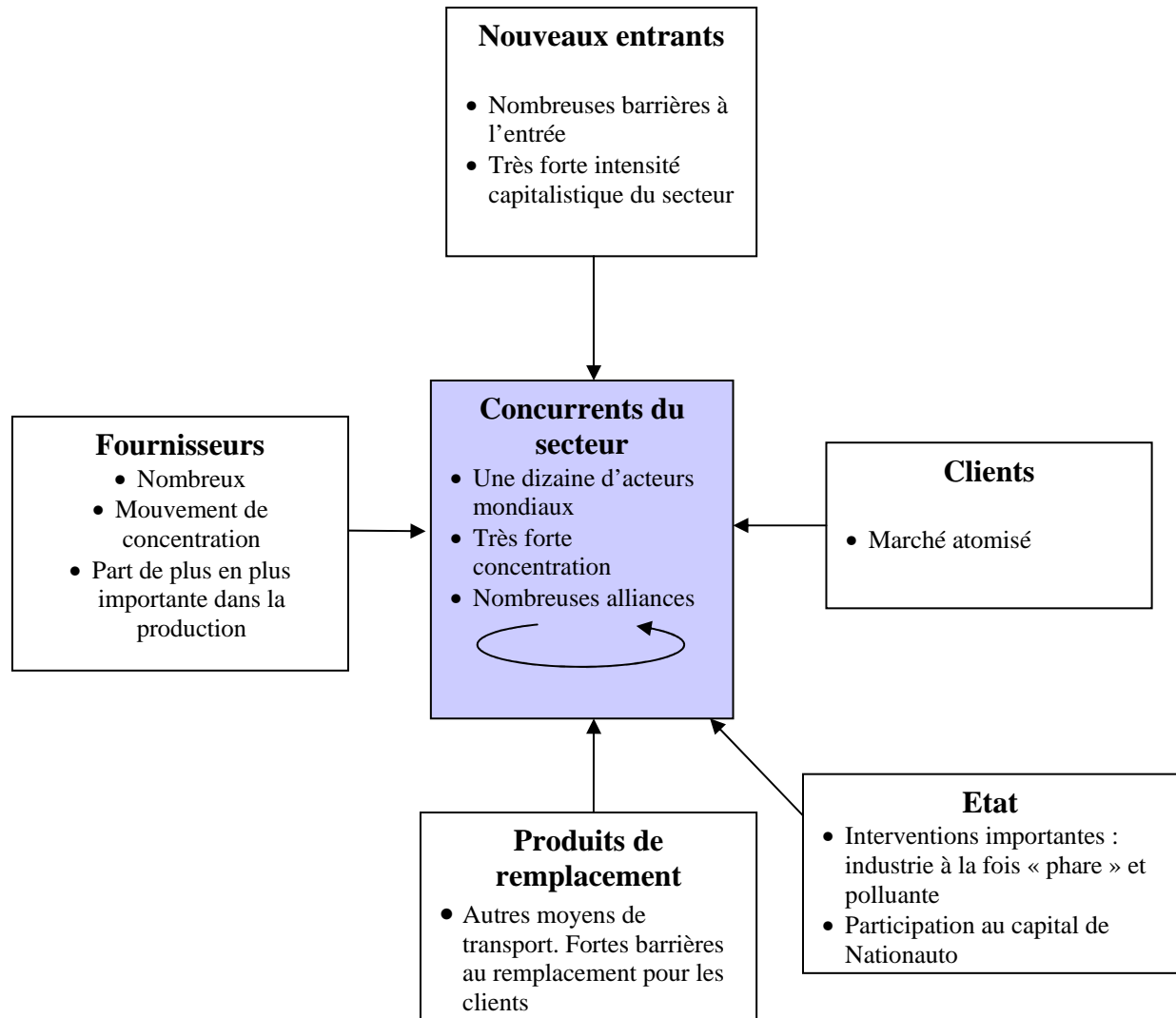


Figure 5-1. Les forces de Porter appliquées au secteur des constructeurs automobiles

Nationauto présente, dans son rapport annuel, la déclinaison de sa « stratégie de croissance rentable » autour de cinq axes :

Axe 1 : Faire reconnaître notre identité de marque

Axe 2 : Être le plus compétitif sur nos marchés en qualité, coûts, délais

Axe 3 : S'internationaliser

Axe 4 : Développer les valeurs de Nationauto

Axe 5 : Exprimer notre réussite par nos résultats financiers

Notre analyse transversale de ces axes est la suivante : Nationauto s'inscrit résolument dans une stratégie de différenciation, mais le contexte de saturation du marché et de concurrence frontale entre les différents acteurs lui impose également de veiller à une diminution continue des coûts. La perception du rapport qualité-prix par le client doit être en permanence améliorée. A cette fin, une répartition des problématiques apparaît : Nationauto se charge de

tout mettre en œuvre en amont comme en aval de la production, de la conception à la promotion et à la vente pour assurer l'attractivité des véhicules. La sous-traitance de la production auprès des équipementiers (représentant 70% des prix de revient de fabrication) doit permettre de comprimer les coûts au maximum. La pression sur les coûts se concentre en réalité essentiellement sur la phase de production du produit largement sous-traitée auprès des équipementiers.

1.2.2 Une structure organisationnelle nécessairement intégrée et complexe

La diversité des membres composant le Comité de Direction de Nationauto illustre la complexité de son organisation (voir annexe 5.3). L'activité fortement intégrée aboutit à une structure organisationnelle où se côtoient et parfois se superposent, un découpage fonctionnel et un découpage pays et/ou produit.

*Dans la partie commerciale, les deux entités phares sont la **direction commerciale France**, puisque ça fait la moitié du volume européen au sens large, et puis la partie **direction commerciale Europe**, qui elle-même des entités dans chaque pays. Ca, c'est la ligne hiérarchique opérationnelle. A côté de cela, vous avez un **matriciel métier**. (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)*

La nécessaire coordination entre les différentes fonctions impliquées dans la conception, la fabrication puis la vente de véhicules rend indispensable un certain degré d'intégration des structures.

*Dans l'automobile, [...] si les **industriels n'arrivent pas à lancer une voiture à temps, ça pénalise les commerçants**. (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)*

Au niveau de l'entreprise, il faut que ça reste intégré... Il y a de la synergie, forcément, à mettre en place en fonction des sites. Si chaque site décide, prend ses propres décisions sans aucune concertation avec les autres sites, rapidement on va se mettre à diverger. (M. Denis, Directeur du contrôle de gestion, Usine, Nationauto)

M. Rémi, directeur du contrôle de gestion du design industriel illustre parfaitement les risques associés à un déficit de coordination et d'intégration des différents métiers dans une organisation comme Nationauto.

*Les designers... [...] En fait, il y a deux situations types : soit ils font **joujou dans leur coin et puis on accomode à notre façon**, soit on fait notre truc et on leur impose en leur disant : « **Faites-nous un packaging de ça. Habillez le bossu** ». C'était l'expression. « **Habillez le bossu** » ! Il y a des cas très marquants. Par exemple, quand il s'est agi de mettre dans le coffre moteur de certains véhicules des moteurs plus gros, et bien le design a fait des capots avec des bosses. C'était vraiment « **habiller le bossu** » ! Au sens propre. (M. Rémi, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Nationauto)*

L'adoption de « structures projet » pour la phase de développement des produits a pour objectif aujourd'hui de limiter les risques, bien réels, de déconnexion entre les différents métiers de Nationauto. John souligne ainsi le nombre très élevé de personnes dont les actions doivent être coordonnées au moment du développement des produits. Même dans des structures adaptées, la coordination n'est jamais acquise.

*Les véhicules Nationauto sont organisés autour des programmes. Le **programme, c'est une plate-forme**. Il y a un aspect physique des véhicules et souvent des sites de production qui sont liés à ça. [...] Actuellement, on est de l'ordre de **300 personnes** [...]. **C'est assez représentatif des masses de personnes qui travaillent sur les véhicules**. [...] Donc ça, ce sont tous les gens qui gravitent autour du projet pour faire des véhicules.*

*Mon rattachement matriciel rappelle le fonctionnement d'un projet. Comme le projet n'a pas de hiérarchie, on réunit simplement des métiers et mon travail [consiste à les faire travailler ensemble]. Parce que ces métiers, **malgré tout ce qu'on pourrait vouloir, ne travaillent pas naturellement ensemble**. C'est justement la difficulté dans le métier de l'automobile, qui est un métier, une industrie complexe, de réunir de manière cohérente et optimale le concours de différents métiers. Et cette problématique, on la trouve aussi au sein du véhicule. (John, Contrôleur de gestion, Projet, Nationauto)*

1.2.3 Rapports de force entre les fonctions

Nationauto est marquée par la suprématie historique des ingénieurs et des énarques qui occupent des postes de responsabilités dans la fabrication, l'ingénierie et la conception. Toutefois, les commerçants tendent à acquérir également peu à peu leurs lettres de noblesse (a). Il semble toutefois que la sensibilisation des opérationnels aux questions financières reste somme toute relative (b). Face aux deux « mondes » opérationnels, les services fonctionnels et en particulier la fonction contrôle de gestion souffrent d'une identité incertaine et peu lisible, d'autant qu'ils sont en concurrence sur de nombreux sujets avec d'autres fonctions (c).

a. La suprématie des ingénieurs et des énarques et montée en puissance des commerciaux

Les ingénieurs ont toujours joué un rôle central⁹³ dans l'industrie automobile, tant au niveau des opérations, puisqu'ils sont à l'origine de la conception même des véhicules, que dans la dimension organisationnelle, car c'est à leur initiative que des concepts centraux du contrôle de gestion chez General Motors (modèle Sloan-Brown du ROI et de sa pyramide dans les années 20), et de l'organisation du travail (fordisme) ont émergé et se sont diffusés.

Loubet (1999, p. 410) grâce au « Who's Who » qu'il dresse de l'automobile française, permet d'identifier les cursus de formation des personnalités influentes du secteur pendant le siècle écoulé. Près de 60% sont des ingénieurs. Un tiers sont des Polytechniciens, dont 80 % ont été - ou sont - soit directeurs généraux, soit présidents de l'une ou l'autre des firmes. Nationauto ne fait pas exception à la règle :

A la base, c'est un Groupe d'ingénieurs, très fortement marqué par cet aspect des choses. (M. Nicolas, Directeur du contrôle de gestion, Central, Nationauto)

Longtemps très lié à l'Etat français, le recrutement des cadres dirigeants s'est également effectué au sein du vivier que forme l'Ecole Nationale d'Administration.

⁹³ Les ingénieurs font, encore de nos jours, partie de l'élite économique (Levy-Leboyer, 1979 ; Fayolle, 1999) voire même politique française (Marnot, 2000). Les ingénieurs sont, dans l'idée commune, souvent diplômés d'une Grande Ecole, et Bourdieu (1989) comme Suleiman (1979) ont montré combien ce type de formation, en France, impliquait quasi automatiquement l'appartenance à une élite.

Tout d'abord au service de l'Etat, cette élite d'ingénieurs n'a pas tardé à trouver place dans les plus hautes sphères des conseils d'administration des grandes entreprises (Birnbaum, 1978 ; Suleiman, 1979 ; Bauer et Bertin-Mouroit, 1995). Lane (1995, p. 161) précise que « la formation scientifique de haut niveau des ingénieurs français crée une distance sociale entre la production et les départements techniques et rend difficile l'échange de savoir. La forte tradition hiérarchique et la division très marquée entre la conception et l'exécution n'a pas été dépassée avec la mise en place des nouvelles stratégies de production, mais est apparue sous de nouvelles formes. [...] Même dans l'industrie automobile, où les équipes de direction sont impliquées dans des stratégies d'élargissement des compétences, les divisions importantes entre les cadres techniques et les ouvriers sont délicates à réduire ».

*C'est un **monde d'énarques** ici. [...] Chez Nationauto, c'est noyauté d'énarques. Le PDG, le directeur commercial de Nationauto sont quand même des énarques. (Christian, Contrôleur de gestion Projet, Central, Nationauto)*

Les ingénieurs et les énarques chez Nationauto occupent donc une place privilégiée. Cependant, comme cela a été dit, le passage à une économie de surproduction dans le secteur automobile a conduit les dirigeants à prendre en considération les problématiques commerciales et marketing. Les constructeurs sont ainsi devenus, en France en particulier, les premiers annonceurs publicitaires. Le corollaire de cette situation a été une prise de pouvoir du domaine de ceux que l'on nomme les « commerçants » chez Nationauto. Deux « mondes » coexistent désormais, aussi bien dans les organigrammes que dans la représentation des acteurs.

*Alors en fait, chez Nationauto, il y a quand même deux mondes, **le monde commercial et le monde industriel**. Ca, c'est quand même assez clair. Dans le **monde industriel**, il y a une énorme partie qui est la partie "Ingénierie véhicules", qui est en fait au centre technique, il y a la partie fabrication et la partie mécanique. Donc, ingénierie, ce sont ceux qui conçoivent la mécanique, ce sont ceux qui font les moteurs, et fabrication, ce sont ceux qui montent les voitures. Et puis, vous avez toute **la partie commerciale**, qui est en fait la deuxième grand branche, sachant que chez Nationauto, vous avez en dessous du PDG, vous avez **deux directeurs "opérationnels principaux"**, M. Xavier, qui est le directeur commercial, et M. Arnault qui a toute la partie industrielle. (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)*

b. Une sensibilisation relative à la question du résultat

Nationauto est loin d'être insensible aux problématiques de réduction de coûts. Elle est d'ailleurs célèbre pour avoir notamment été l'un des précurseurs en matière de target costing, dès le milieu des années 1980. Toutefois, aujourd'hui, la pression qu'elle exerce sur les coûts est en grande partie sous-traitée auprès des équipementiers. Ainsi, il apparaît que la sensibilisation à la question financière n'est pas toujours une priorité en interne et qu'elle peut prendre des formes inattendues. Un contrôleur de gestion dénonce une obsession du « calcul du coût pour le calcul du coût ». Ainsi, la manie de la mesure incarnée par le plus connu des ingénieurs mécaniciens du début du siècle - F.W.Taylor - reste d'actualité. Christian, ayant eu une formation commerciale, en dénonce les risques :

*C'est hyper politique. **Ne jamais dire qu'on ne sait pas mesurer. Toujours dire : « Pas de problème »**. Alors, on a des demandes extravagantes : « Combien coûte la disquette mélangée sur le serveur que j'ai rendu en archives ? ». « Voilà. Pas de problème. »... Je suis désolé, on sait faire ou on ne sait pas faire. Personnellement, je ne sais pas faire. Mais, est-ce important de savoir le faire? Qu'est-ce que je veux faire avec l'information? [...] **Je suis désolé mais faire prendre des décisions à des gens sur des trucs où le tartouillage représente quand même 90% du coût, moi, j'estime que ce n'est pas sérieux**. (Christian, Contrôleur de gestion Projet, Central, Nationauto)*

Certaines remarques de nos interlocuteurs laissent également entrevoir une sensibilisation récente et timide des opérationnels à la question du résultat. Les entités pays ne sont responsabilisées sur leurs résultats que depuis moins de dix ans et les commerciaux, avant les négociations, n'avaient pas recours à la simulation de rentabilité, jusqu'à une période récente.

*En fait, il y a eu une **révolution chez Nationauto**, il y a **six-sept ans**. Les **entités opérationnelles pays sont désormais animées sur leurs résultats**. [...] Et ça c'est assez nouveau chez Nationauto. Il y a dix ans à peine, les entités opérationnelles étaient*

animées sur des volumes et sur des enveloppes de moyens commerciaux. (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)

On doit systématiquement simuler la rentabilité avant d'aller chez le client, ce qu'ils ne faisaient souvent pas. Pour les loueurs, on négocie quand même, en assez peu de mois et en assez peu de personnes, trois milliards d'euros, donc c'est quand même un chiffre d'affaires gigantesque. Et, [les commerciaux] revenaient et me disaient : « Tiens, voilà, j'ai donné 4% sur la ALPHA ». « Ah, bah dommage, on perd de l'argent ». « Bon, bah, trop tard ». (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)

Etienne montre toutefois que les choses changent, notamment en raison de l'intéressement des opérationnels à leurs résultats.

La démarche budgétaire a été assortie d'un résultat en termes de contribution, qui est un résultat véhicules neufs et après-vente, assortie de ce qu'on appelle des objectifs stratégiques, c'est-à-dire que les gens doivent faire leur budget, mais ils doivent respecter leur pénétration, analyse de la qualité, etc... Et le comité de direction de la filiale signe. C'est un document qu'ils affichent même sur leur bureau, ils le signent tous. Et ils ont leur part variable qui est basée sur ça, avec des seuils, des cibles... Donc, ils ont de 0 à 12% de variable là-dessus. (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)

c. Des difficultés de positionnement de la fonction contrôle : compétition avec les concurrents de la fonction et mobilité fonctionnelle

La fonction contrôle de gestion doit faire face à plusieurs problèmes. En premier lieu, le profil d'énarque de la plupart des dirigeants de Nationauto génère une vision étroite de la fonction contrôle de gestion. Deuxièmement, Nationauto en favorisant la mobilité fonctionnelle de ses salariés, nuit à la construction de l'image de la fonction contrôle de gestion. Les contrôleurs de gestion ne peuvent être perçus comme des spécialistes et ont des difficultés à cerner la finalité de leur mission. Du fait de cette identité floue, les concurrents à la frontière, comme les qualitatifs ou les informaticiens, tentent régulièrement de s'arroger des domaines de compétence perçus par les contrôleurs de gestion comme étant les leurs.

Le profil Polytechnique-ENA est encore très prisé dans les plus hautes sphères de Nationauto. D'après certains contrôleurs de gestion, cette formation impose une certaine vision du contrôle de gestion au sein de l'entreprise, qui nuit à leur image et à l'exercice de leur mission.

C'est une vision d'énarque pour qui les métiers de la finance sont des métiers de trésorier. Trésorier... c'est quand même intéressant... Qu'est-ce que c'est la compta de l'Etat ? C'est qu'on vous donne une enveloppe budgétaire et vous la consommez. Donc votre contrôle de gestion, c'est du suivi de dépenses. (Christian, Contrôleur de gestion Projet, Central, Nationauto)

Dans les boîtes américaines ou anglaises, la fonction finance-gestion est, à mon avis, plus reconnue que dans les boîtes françaises. Alors il ne faut pas généraliser. Il y a des boîtes en France où elles sont très bien reconnues. [...] Mais c'est vrai qu'au départ Nationauto était quand même assez orienté technique. (M. Rémi, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Nationauto)

En outre, une des particularités de Nationauto est la grande liberté qu'elle accorde aux salariés en termes de mobilité fonctionnelle. Tous les quatre ou cinq ans, les cadres en particulier sont amenés à changer de poste, mais également incités à changer de fonction.

*[Nationauto] accorde **une grande place à l'individu dans l'organisation.** [...] **Il y a un intérêt, une mise en valeur par la Direction Générale de cette démarche de l'individu.** [...] Une grande marge de liberté est laissée à l'individu pour voir s'il se débrouille, s'il survit, etc. dans un autre poste.*

*Ce qui laisse des opportunités assez épatantes pour les gens. Mais parfois un peu hasardeuses. Un exemple par rapport à la **nécessité d'apporter une structure**, c'est qu'on a essayé d'apporter une structuration cohérente de la définition des différentes missions des acteurs de la fonction de gestion pour les projets. **Justement parce qu'il y a beaucoup de difficultés, même au sein de la fonction gestion, pour que les frontières et les attentes, les uns par rapport aux autres, soient reconnues, d'une part, et, par la suite, respectées.** Ça, c'est un problème de métier. **De métier de contrôleur de gestion.** Et aussi qui est très lié à ce problème de **puissance des métiers.** Achats, ingénierie véhicule ou moi-même DPR par rapport à un métier transversal qui est celui du contrôle de gestion. Je connais moins le côté commercial mais c'est assez similaire et peut-être le fait qu'il y ait **certains notables de chez Nationauto**, au niveau de la Direction Générale, et qu'il y ait eu des parachutages à très haut niveau chez Nationauto joue également un rôle. (John, Contrôleur de gestion, Projet, Nationauto)*

Si cette mobilité fonctionnelle est perçue comme un enrichissement personnel et une stratégie de formation des individus, elle peut poser quelques problèmes en termes de reconnaissance de la fonction contrôle de gestion. Les ingénieurs et les commerciaux jouissent d'une identité claire. Ils bénéficient en effet d'un statut privilégié dans le contexte français et leur rôle apparaît essentiel dans l'activité de conception et de fabrication automobile. De même, quelle que soit l'organisation, l'identité et la représentation que les acteurs se font des vendeurs est également très claire. En revanche, les fonctions support, dont l'objectif et la valeur ajoutée sont rarement définis souffrent d'une certaine ambiguïté dans la définition de leur activité et de leur mission. Il en résulte une représentation assez marquée par les statuts et les stéréotypes. C'est le cas ici pour la fonction financière. Les fonctions support sont d'ailleurs regroupées sur le site de Nationauto sous le libellé « Accompagner ». Plusieurs facteurs viennent renforcer cette difficulté. Tout d'abord, la taille de l'organisation, mais surtout le caractère fortement intégré de leurs nombreuses divisions rendent extrêmement délicate la standardisation des postes de contrôleur de gestion. Les opérationnels, comme les contrôleurs de gestion ont donc une représentation floue de la fonction contrôle de gestion.

Cette représentation floue, bien évidemment, n'est pas un problème en soi, mais peut le devenir si elle est interprétée par les interlocuteurs opérationnels des contrôleurs de gestion comme un manque d'expertise au sens large. La dévalorisation de la fonction n'est d'ailleurs pas niée.

Alors c'est vrai qu'en central, il y a certains postes qui sont peut-être un peu dévalorisés.

***C'est vrai que, jusqu'à un passé récent, les jeunes ingénieurs, ils allaient dans des fonctions techniques.** Et très, très rarement dans des fonctions de gestion. [...]*

***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)*

Jugnet⁹⁴ (2001) souligne également la compétition entre la fonction contrôle de gestion et ses concurrents à la frontière. La relation entre les contrôleurs de gestion et les qualitatifs ou les informaticiens vogue entre concurrence et partenariat. Ceci nous est largement confirmé par Etienne.

Quand vous prenez un bouquin comme celui-là, (il se retourne pour saisir un manuel dans sa bibliothèque), je dirais que c'est un bouquin de contrôle de gestion bis, ce sont les gens de la qualité qui disent : « Nous, on fait mieux que les contrôleurs de gestion ». Les démarches entre stratégie, objectifs, moyens, c'est d'ailleurs presque plus clair dans des bouquins [de qualitatifs], que dans des bouquins de contrôle de gestion. Et c'est vrai que la Direction de la qualité a eu une antenne dans la revue académique, qui s'appelle je crois, Nationauto Management Academy, qui est un organisme de conseil qui est très prisé par les entreprises d'ailleurs. [Les gens de la qualité] ont pris un poids énorme, il y a six-sept ans chez Nationauto, et il y a eu un peu cette lutte. Et maintenant, là, je crois que c'est le contrôle de gestion qui a complètement repris le dessus. Maintenant, les gens de la qualité ne revendiquent plus du tout de faire des tableaux de bord, des machins comme cela. Maintenant, c'est complètement revenu chez les contrôleurs de gestion. (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)

On s'aperçoit qu'on est des architectes et c'est cela que les gens des systèmes d'information n'ont toujours pas compris. Ils ont l'impression que c'est eux qui doivent créer des outils de pilotage, or ce n'est pas leur métier. (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)

1.3. L'ACTIVITE DES CONTROLEURS DE GESTION : UNE DISCRETE SURVEILLANCE

L'analyse de l'organisation de la fonction contrôle de gestion (1.3.1) permet de comprendre les difficultés de positionnement qu'elle rencontre. Si les tâches dans lesquelles s'investissent les contrôleurs de gestion sont relativement « classiques » dans l'environnement industriel, la place qu'ils occupent dans la réalisation de ces tâches est fortement conditionnée par cette difficulté de positionnement (1.3.2). Les contrôleurs de gestion ont donc conscience qu'il leur faut rester discrets, en marge et construire des relations informelles avec les opérationnels afin de faire évoluer leur situation (1.3.3). Ils souffrent d'une image de surveillant, leur intervention auprès des opérationnels étant souvent limitée à établir des procédures pour autoriser des dépenses ou exercer leur droit de veto (1.3.4).

1.3.1 Organisation de la fonction contrôle de gestion

Certains aspects de l'organisation de la fonction contrôle de gestion permettent d'expliquer les difficultés de positionnement qu'elle rencontre. Il apparaît ainsi que les plus hautes instances du contrôle de gestion semblent davantage préoccupées par la formation des futurs cadres dirigeants de l'industriel ou du commercial que par la qualité et la réputation de la fonction contrôle de gestion au sein de Nationauto (a). A ce déficit de volonté stratégique, s'ajoute la complexité de la structure de gestion qui ne facilite guère la création de méthodologies de travail et vient renforcer le caractère flou de l'activité des contrôleurs de

⁹⁴ Elle s'est intéressée à l'évaluation des performances des données stratégiques non exprimées en termes de coût au sein de deux grandes entreprises du secteur automobile, dont Nationauto.

gestion (b). Toutefois, des responsables du contrôle de gestion cherchent localement, à augmenter leur influence et leur reconnaissance en élargissant le champ d'action de leurs équipes (c) et en développant des stratégies de recrutement (d).

a. Une perspective centrée sur la formation individuelle des futurs dirigeants

Deux témoins sur les trois figurant sur les pages du site internet dédiées à la fonction financière de Nationauto soulignent qu'ils souhaitent évoluer vers d'autres fonctions dans le futur. Ceci est cohérent avec le discours de la direction prônant une forte mobilité fonctionnelle. Les formulations des directeurs du contrôle de gestion au niveau du groupe et au niveau d'une branche sont révélatrices de la façon dont ils abordent cette problématique : la question n'est pas celle de l'identité ou de la cohérence de la fonction contrôle de gestion ni même celle de la qualité du travail des contrôleurs de gestion, mais des bienfaits que peut avoir une expérience en contrôle de gestion pour de futurs dirigeants « opérationnels ».

Moi, j'ai toujours une interrogation profonde. C'est vrai que le contrôle de gestion, c'est un métier, c'est vrai que ça demande à la fois des connaissances, une pratique, enfin comme tout métier. Est-il bon de rester au contrôle de gestion très longtemps ? Moi, j'aurais plutôt tendance à dire qu'au fond, ça peut se faire, qu'il n'y a pas d'impossibilité, parce que vous enrichissez les parcours, après différents passages, que ce soit dans les domaines industriels, les domaines plutôt d'ingénierie, de développement, du commercial, avec des expériences à l'étranger ou en France. [...] On essaye de s'efforcer d'établir le plus souvent des passerelles, pour donner l'opportunité aux gens, et d'arriver à construire avec eux un choix réel. (M. Nicolas, Directeur du contrôle de gestion, Central, Nationauto)

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. (M. Rémi, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Nationauto)

Nous pouvons également faire le constat que, du fait de la mobilité fonctionnelle, des directeurs du contrôle de gestion peuvent n'avoir passé qu'une courte partie de leur vie professionnelle dans des métiers relatifs au domaine financier au sens large.

Regardez. Moi, j'étais comptable. J'ai été chargée d'études à la direction marketing. J'ai travaillé comme contrôleur de gestion sur le grand projet technocentre au moment où on l'a établi. J'ai été responsable du reporting des fonctions tertiaires et puis je suis contrôleur des centres. (Mme Claire, Directrice du contrôle de gestion, Département, Central, Nationauto)

Moi, j'ai commencé par travailler dans une banque, puis j'ai travaillé longtemps à la direction financière du groupe, et je suis venu dans ce poste ensuite. Vous voyez, ce n'est pas un parcours de contrôleur de gestion. (M. Nicolas, Directeur du contrôle de gestion, Central, Nationauto)

Si vous voulez, je suis devenu contrôleur de gestion un peu par hasard et ce qui est très amusant, c'est que je fais du contrôle de gestion compte tenu de mon expérience précédente. [...] Et d'ailleurs j'en tire un petit complexe. Je ne me considère pas comme un professionnel du contrôle de gestion. Je dirais que je fais du contrôle de gestion avec bon sens. Alors, pourquoi je dis ça ? Parce que, à l'origine, j'ai une formation d'ingénieur. J'ai eu une carrière d'ingénieur en fabrication dans un premier temps. Ensuite, méthodes en liaison avec l'international [...]. Je suis arrivé au design en 1992, donc ça fait déjà dix ans. Et donc j'y suis arrivé avec une casquette de... A l'époque,

l'appellation, c'était "coordinateur qualité totale". Et, accessoirement, on m'a donné des responsabilités opérationnelles sur un secteur de planification. (M. Rémi, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Nationauto)

*Donc j'ai commencé à faire du **prix de revient** chez l'ancêtre de NVI (Nationauto Véhicules Industriels), en faisant du reporting sur l'évolution des PRI⁹⁵. Et puis de l'informatique. Parce que ces systèmes d'évolution de prix de revient sont construits sur des systèmes informatiques assez complexes et j'ai été amené à **gérer les systèmes informatiques**. Donc, petit à petit, je suis devenu un peu l'informaticien du prix de revient. (M. Léon, Directeur du contrôle de gestion, Division, Nationauto)*

Quatre directeurs du contrôle de gestion de niveaux différents ont ainsi souligné leur sentiment de ne pas avoir un parcours de « contrôleur de gestion », de ne pas être des « professionnels » du contrôle de gestion.

b. Une représentation multiple et incertaine de la mission

La liberté accordée aux individus dans la gestion de leur carrière se retrouve également dans l'autonomie dont ils bénéficient pour leur activité quotidienne. Un de nos interlocuteurs, anciennement contrôleur de gestion chez Mondomarket, a tenu à souligner cette dimension.

*Si j'ai envie de faire une étude, d'aller voir un type de justement, de la flotte, de l'ingénierie véhicule... etc, je peux y aller. Il suffit que j'aie le temps. En plus de mon boulot, il n'y a pas de problème. C'est-à-dire que je l'appelle, s'il est d'accord, on se fait une réunion et on s'améliore un truc, on échange. En tout cas, c'est génial. C'est **une liberté très, très forte qu'il n'y a pas ailleurs**. (Christian, Contrôleur de gestion Projet, Central, Nationauto)*

A ceci s'ajoute la multiplicité des interprétations de la mission fournies par les différents contrôleurs de gestion (voir annexe 5.4). L'hétérogénéité des postes au sein d'une organisation regroupant des métiers aussi divers que le design, la conception, la production et la vente de véhicules est réelle. Si le commercial, la direction des programmes, l'usine ou le design ont tous des contrôleurs de gestion, leur mission apparaît bien différente d'une entité à l'autre.

*Notre mission, en tant que contrôleurs de gestion commerciale, c'est d'optimiser et surtout de **maximiser la contribution commerciale** de l'entité aux résultats du groupe. [A cela s'ajoute] une problématique assez aigüe en ce moment, c'est celle du désendettement. On a racheté pas mal de marques. Tant mieux. C'est très bien. Mais ça nous a coûté un certain prix et donc on a un cruel besoin de se désendetter. (Arthur, Contrôleur de gestion, Business Unit, Nationauto)*

*Donc notre rôle, [à la direction des programmes], c'est essentiellement de faire une **animation** auprès des métiers, que ce soit les métiers techniques ou les contrôleurs de gestion au sein des métiers. Pour essayer d'être sûrs que **la vision économique qui est apporté par chaque métier correspond bien au véhicule que nous voulons chiffrer**. En phase développement, c'est souvent assez difficile d'assurer cette cohérence. Parce que **la cohérence, c'est l'objectif principal de ce qu'on fait**. (John, Contrôleur de gestion, Projet, Nationauto)*

*Notre mission [en usine], c'est surtout de suivre ce qu'on appelle la **valeur de transformation**. La valeur de transformation, c'est toute la valeur ajoutée par l'usine depuis le début de la chaîne de fabrication jusqu'à la livraison du véhicule fini au commercial. (M. Denis, Directeur du contrôle de gestion, Usine, Nationauto)*

⁹⁵ Prix de Revient Industriels

*Le design, c'est un monde d'écart. Pourquoi ? Parce que nous travaillons très, très en amont des processus et dans le flou. On fait de la recherche. On recherche donc comment on va traiter le sujet d'un véhicule dont le cahier des charges tient en une page, il faut s'attendre à ce qu'il y ait des allers-retours. Donc le point important, c'est d'arriver à **fixer les conditions dans lesquelles on a dépensé des choses. On a fait et donc dépensé des choses. De façon à, comme la situation va nécessairement changer, pouvoir expliquer les écarts avec une prévision.** (M. Léon, Directeur du contrôle de gestion, Division, Nationauto)*

Maximiser la contribution d'une division commerciale, suivre la valeur de transformation dans une usine, identifier les jalons d'un projet de design, contribuer à animer les différents métiers impliqués lors de la phase de réalisation des véhicules : autant de lectures de la mission du contrôleur de gestion chez Nationauto.

c. Les enjeux politiques qui en résultent

L'organisation du contrôle de gestion usine révèle des informations précieuses quant aux problématiques propres à Nationauto. M. Denis, directeur du contrôle de gestion d'une usine décrit ainsi l'organisation de son département, qui chapeaute, outre le contrôle de gestion, la comptabilité, l'audit interne et « l'équilibre économique ». Le contrôle de gestion, renommé pudiquement ou stratégiquement « gestion », tient une place centrale, puisque son responsable est également l'adjoint de M. Denis. Aux branches « contrôle de gestion » et « comptabilité » viennent s'ajouter deux personnes : le responsable « équilibre économique » et un auditeur interne.

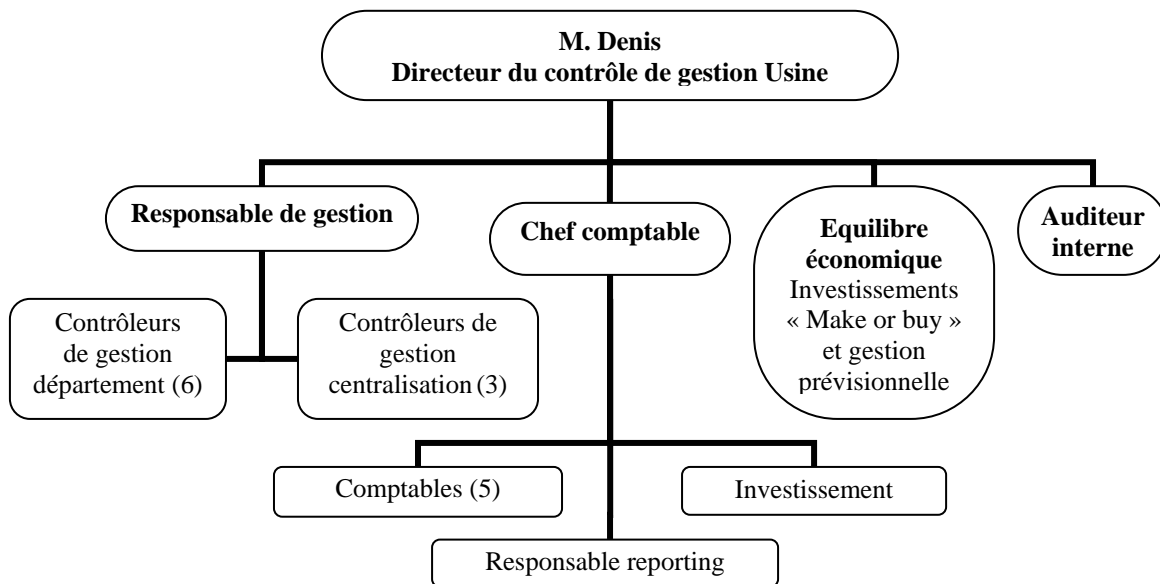


Figure 5-2. Organisation du département contrôle de gestion d'une usine Nationauto

Il est intéressant d'observer que l'existence de ces fonctions a été l'objet d'âpres négociations de la part de notre interlocuteur, puisque leurs missions sont également remplies en partie par d'autres personnes au sein de Nationauto. La dimension stratégique d'avoir certaines fonctions sous sa responsabilité apparaît ici clairement :

*Ensuite, [j'ai une personne qui s'occupe de l'] : **équilibre économique.** Donc lui travaille surtout sur les dossiers d'investissement sachant que **la fonction suivi des investissements ne lui est pas rattachée.** Elle est rattachée à ce qu'on appelle la DIV, la*

Direction de l'Ingénierie Véhicule. Et dans les usines, il y a des DIVD, donc des DIV décentralisées. Moi, j'ai quand même chez moi une personne qui suit les investissements. C'est-à-dire que tous les dossiers d'investissement qui sont présentés au directeur passent d'abord ici pour avis du contrôleur de gestion. Voilà. (M. Denis, Directeur du contrôle de gestion, Usine, Nationauto)

d. Stratégies de montée en puissance de la fonction

Concernant la stratégie de recrutement à mettre en œuvre afin d'améliorer l'image des contrôleurs de gestion chez Nationauto, deux types de discours distincts émergent. Un argument plaide en faveur d'une stratégie de construction de la légitimité des contrôleurs de gestion à partir d'une spécialisation de ces derniers. Le recrutement s'orienterait alors vers des profils de spécialistes, ayant acquis des savoirs techniques lors de leur cursus universitaire ou d'expériences précédentes. Les compétences financières viendraient alors tenter de combler le déficit de connaissances du monde opérationnel dont peuvent souffrir les contrôleurs de gestion susceptibles de changer régulièrement de postes, comme les autres cadres chez Nationauto.

Je pense que les contrôleurs de gestion, surtout dans des activités commerciales, ont intérêt à avoir une formation en finance, en contrôle de gestion, en comptabilité. Il est important d'avoir une vraie formation de base, afin d'apporter un vrai plus en termes de compétence et de métier aux opérationnels. (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)

Un autre argument, à l'opposé, prône une « sédentarisation » accrue des équipes de contrôleurs de gestion. Les responsables accepteraient alors de recruter moins de cadres, voués à la mobilité fonctionnelle, et plus d'employés, issus du monde « opérationnel ». Parmi les témoignages mis en exergue sur le site internet de Nationauto, dans la rubrique « Métiers Finance/Gestion », la diversité des niveaux de qualification est d'ailleurs remarquable, et relativement atypique en comparaison avec nos autres cas. Dans cette perspective, c'est avant tout le savoir informel, la connaissance du terrain et une légitimité « historique » auprès des équipes opérationnelles qui seraient visés, aux dépens des compétences techniques.

La légitimité, est-ce qu'elle s'acquiert plus rapidement pour les jeunes qui arrivent dans le milieu de l'usine et qui sortent tout frais émoulus de l'école, qui sont peut-être très techniques, etc. ? Ou est-ce plus facile pour des personnes qui étaient plutôt sur la chaîne, qui ont leurs réseaux déjà, mais qui peuvent avoir plus de difficultés à conceptualiser ou à utiliser les outils financiers ? (M. Denis, Directeur du contrôle de gestion, Usine, Nationauto)

Et ça, le seul secret, c'est de bien connaître le business. Savoir interpréter. Donc, si on ne connaît pas à fond le business, la valeur ajoutée est limitée. C'est pour cela que des expériences de contrôleurs de gestion qui ne restent qu'un an, ça ne sert pas à grand'chose. (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)

Le choix, suivant les contextes et les préférences personnelles des directeurs locaux du contrôle de gestion, va donc osciller entre un recrutement d'employés (ETAM⁹⁶) exclusivement, ou d'opter pour une mixité de la population.

En usine, on essaie un peu de se créer sa propre filière. J'ai des collègues qui, eux, n'ont aucun cadre parmi leurs gestionnaires de département. Ils n'ont que des ETAM, et là

⁹⁶ Employés, Techniciens et Agents de Maîtrise

même pas « à potentiel ». (M. Rémi, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Nationauto)

Alors, les gestionnaires de département... Ils sont assez divers mais, en gros, il y a deux profils types. Il y a le **jeune cadre, donc école d'ingénieur ou école de commerce, débutant ou un ou deux ans d'expérience. Ça, c'est le premier profil. Et puis le deuxième, c'est complètement différent. Ce sont des ETAM à haut potentiel, issus de l'usine. [...]** Ces deux populations-là sont très complémentaires. C'est-à-dire que les jeunes, ils apportent un peu leurs méthodes de travail, leur technicité. Et puis les **ETAM à potentiel, eux, par contre, sont plus âgés puisqu'ils sont issus de l'usine et ont déjà pas mal d'années d'expérience derrière eux, apportent plutôt la connaissance de l'usine, la connaissance terrain que n'ont pas les jeunes. On voit très bien ce que ça peut apporter de complémentaire.** (M. Denis, Directeur du contrôle de gestion, Usine, Nationauto)

Les métiers de la finance gestion chez Nationauto ne s'adressent donc pas nécessairement à des spécialistes. Deux contrôleurs de gestion soulignent d'ailleurs les difficultés qu'ils ont rencontrées dans le management de jeunes cadres.

C'est assez curieux, parce qu'avant, je n'avais que des Ecoles de commerce, des ESC Lille, des Lyon, etc. Et en fait, ce n'est pas évident, parce que **c'est une population qui veut très vite monter, ce qui est tout à fait naturel. Et donc, je suis pour, en équipe de contrôle de gestion, avoir des personnes qui sont contentes, avec une formation un peu moins élevée.** (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)

J'ai eu des expériences avec deux jeunes qui se sont mal passées parce qu'ils n'étaient pas assez mûrs et on leur a confié rapidement des responsabilités qui étaient un peu trop importantes par rapport à leur profil. Mais ça reste quand même assez rare. C'est pour ça que les jeunes inexpérimentés... Bon, je préfère avoir des jeunes qui ont un ou deux ans d'expérience. C'est quand même mieux. Ils s'y mettent beaucoup plus facilement. Les ETAM à potentiel s'y mettent assez bien d'une manière générale. Parce que finalement la connaissance de l'usine doit les aider. Et puis leur vernis « gestion », ils l'acquièrent rapidement quand même. Bon, ils ont été sélectionnés pour, c'est-à-dire qu'ils ont voulu faire ça, on sait qu'ils sont à potentiel, qu'un jour ils peuvent passer cadres, donc on est sûrs qu'ils vont se débrouiller. (M. Rémi, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Nationauto)

1.3.2 Tâches des contrôleurs de gestion

Une rapide présentation des différentes tâches des contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés chez Nationauto nous amène à un double constat. Nous notons une certaine similitude avec l'ensemble du secteur automobile dans la nature des tâches réalisées. Toutefois, il semble que les processus d'animation dans lesquels s'insèrent ces tâches diffèrent radicalement de ce que l'on peut observer chez Equipauto.

a. Le reporting

Comme dans la plupart des entreprises que nous sommes allée voir, le reporting chez Nationauto est présenté sous l'angle du délai de clôture des comptes. La pression des marchés, soulignée dans la présentation globale de Nationauto, n'est pas étrangère à ce phénomène.

Tout ce qui est reporting, on doit clôturer les chiffres du mois du réel au troisième jour ouvré. Les chiffres commencent à sortir petit à petit le premier et le deuxième jour. Donc ça prend entre deux et trois jours. Sachant qu'on ne fait pas non plus que ça. Pour les prévisions un peu lourdes comme celles du mois de février, ça peut être donc une

grosse semaine et demie. Jusqu'à trois, quatre jours pour une re-prévision assez simple. (Arthur, Contrôleur de gestion, Business Unit, Nationauto)

b. L'articulation plan/budget

Les plans sont cités comme un des rendez-vous majeurs de l'année. Ces plans sont à moyen voir long terme et une grande partie de l'année est dédiée à leur élaboration.

*Pour le pilotage de la contribution, on a des exercices assez réguliers de **planification triennale**. (Arthur, Contrôleur de gestion, Business Unit, Nationauto)*

*Le contrôle de gestion chez Nationauto, c'est quelque chose de très ancien. Comment cela se structure-t-il ? Dans la partie industrielle, ils ont des **plans à plus long terme que nous, ils ont des plans à dix ans**. Dans la partie commerciale, c'est plus court, ils ont des plans à trois ans. (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)*

Ils mobilisent l'ensemble de l'organisation, à chaque niveau.

***Le plan, chez nous, dure extrêmement longtemps et le budget aussi**. Donc, l'ensemble des deux exercices dure **treize mois**, ce qui paraît assez paradoxal. C'est à dire que le plan commence en octobre et se termine en mai, et le budget commence en juin, et se termine en novembre. Et c'est vécu par tous les acteurs, que ce soient les contrôleurs, les gens du marketing, comme **quelque chose d'extrêmement long**, mais ça dépend des entités. Nous, on est au pire des endroits, par exemple dans une direction métier, parce qu'on donne des orientations métiers au début. On appelle cela des **lettres - plan**. (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)*

Au-delà du simple engagement, le plan apparaît comme l'outil central de la réflexion stratégique chez Nationauto. Simons (1995) qualifierait sans doute son utilisation d'interactive. Nous découvrons en effet que les contrôleurs de gestion sont au mieux en retrait, au pire totalement dépossédés de la responsabilité de sa réalisation, bien qu'ils l'aient tous présenté comme un des éléments qui rythment leur calendrier. Etienne nous a d'ailleurs expliqué en détail combien le maintien du plan dans sa zone de responsabilité avait été le résultat d'une âpre lutte contre le marketing. C'est, d'après son analyse, « parce qu'il ne s'est pas approprié le plan, qu'il laisse aux opérationnels la responsabilité de le présenter » et qu'il se place dans une dynamique de maïeutique face aux opérationnels, qu'il en est encore aujourd'hui responsable « sur le papier ».

*Donc, pour le plan, on a toute cette démarche où il faut que **l'on fasse accoucher des opérationnels** et avec eux, ici en tout cas, **la stratégie**. Alors, la partie format, **ça c'est clairement moi qui la fait**. [...] Ensuite, on fait notre propre plan-budget. Et après, on a tout ce travail de consolidation d'analyse qui prend énormément de temps. Parce qu'on doit être en relation avec les pays. On doit leur demander pourquoi ils ont imaginé cela, pourquoi on doit regarder leur document, assister à des réunions de synthèse. Et ensuite, **préparer LA réunion de synthèse du plan**, qui est le grand moment de l'année en fait. Et donc, la même chose pour le budget, et ça, ça prend beaucoup de temps. Et après, il y a l'aide à la négociation. (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)*

*Maintenant, je peux vous parler de l'articulation plans-budgets. Dans les **boîtes américaines, par exemple chez Ford, c'est le contrôle de gestion qui fait le pricing des véhicules**, qui est une tâche qui est très importante, pour les constructeurs. Chez Nationauto, ce n'est pas le contrôle de gestion qui s'en occupe, c'est le marketing.*

*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**. Mais dans la direction commerciale, les pilotes sont des gens du marketing. Sauf dans certaines entités où c'est un peu bâtard. **Il y a encore des contrôles de gestion qui résistent**. [...] Ici, c'est moi qui le suis aussi. [...] 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 fait 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 c'est eux 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 l'auront eu, qui l'auront vendu... (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)

Ainsi, la répartition des interventions autour d'une même tâche peut être révélatrice des rapports de force entre différentes fonctions.

c. Le contrôle budgétaire

Arthur présente le système de contrôle budgétaire de Nationauto sans véritablement donner d'informations sur l'animation réalisée autour de cet outil.

*Chaque année, on fait une **prévision budgétaire** assez fine. Et tous les mois, une **reprévision de ce budget**. Chaque mois également, on a la **clôture des chiffres du réel avec un suivi gestion**, une mise en cohérence avec les chiffres comptables. (Arthur, Contrôleur de gestion, Business Unit, Nationauto)*

La déclinaison « budget réel / prévu, reste à faire, reprévision » est un outil d'analyse extrêmement puissant à la condition sine qua none que les actions soient engagées. Pour cela, une connaissance approfondie du business par les contrôleurs de gestion est une première étape indispensable à la réflexion sur des plans d'action.

*Ensuite, on a un **contrôle budgétaire mensuel**. On n'a pas de budgets glissants, c'est un budget annuel. Et donc, tous les mois, on a **des analyses d'écart, avec une notion de reprévision**. Et cette reprévision est mensualisée, et du reste à faire. Tout cela n'est pas très nouveau. Sachant que tout cela a été monté par un certain Diblon et qui est le père fondateur de tout le système, avec un format d'analyse budgétaire fin de mois et de contrôle budgétaire que je trouve très bien fait. Vous avez **le mois budget/ réel, vous avez le cumul budget/réel, vous avez l'année précédente budget/reprévision et le reste à faire entre les deux, et c'est un outil d'analyse extrêmement puissant**. C'est tout simple mais vous analysez le mois, vous analysez le cumul, sur la même page, vous avez des reste à faire, et on voit tout de suite les incohérences entre ce qui vient de se produire, le cumul... Enfin, c'est tout simple, mais très puissant.*

[Je trouve qu'il] vaut mieux avoir une analyse de fin de mois en 10 lignes, en faisant ressortir les points sur lesquels on va pouvoir agir, les plans d'action qu'on a mis en place pour corriger le budget et pour rattraper la cible, là où on s'est planté et là où l'on va corriger le tir, et ça, ça va tenir sur dix lignes. Avec effectivement, un commentaire en bas de page, " On est en retard de tant sur le budget, principalement dû à tel point ". Mais ça, normalement ça doit tenir, sur la moitié de l'analyse et le reste, ce sont vraiment les plans d'action. Et ne pas remplir des pages de commentaires soporifiques. (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)

M. Denis, directeur du contrôle de gestion usine intègre au contrôle budgétaire l'utilisation de tableaux de bord et détaille les réunions organisées.

*Alors je suis ces coûts en masse chaque mois. Donc je construis, bien sûr, un budget annuel. Quand on prend l'ordre chronologique, je **construis d'abord un plan triennal**. Donc ce plan, on est en train de le faire en ce moment pour 2004-2005-2006. Et puis après, **au mois de septembre, on fera le budget pour l'année 2004 qui reprend la première année du plan**, qu'on détaille un petit peu plus. Mais on doit rester quand même normalement dans les objectifs de performance du plan. Et puis après, en début d'année, on sort les **résultats mensuels** et on se compare, en fait, par rapport au budget. On sort des **tableaux de bord**, avec tout un tas d'analyses qui permettent d'expliquer*

l'écart qu'il y a entre le réel qu'on sort chaque mois et le budget qu'on ajuste ou semi-ajuste à l'activité. Puisque notre activité évolue et, entre le moment où on fait le budget et le moment où on sort les résultats, on n'a pas toujours la même activité. Donc voilà le panorama général du service. (M. Denis, Directeur du contrôle de gestion, Usine, Nationauto)

*On a un **comité de performance par mois** et par département ou service. Alors, pour les petits services ou les petits départements, on le met une fois tous les deux, trois mois. Donc, au cours de ce comité, en fait, qui **réunit le directeur d'usine, les deux sous-directeurs, le chef de département, son gestionnaire et moi**, le chef de département présente, en fait, la direction de l'usine, les résultats de son département. On passe en revue l'ensemble des **indicateurs physiques** et les résultats économiques pour analyser la performance. Les valorisations, les écarts, etc. Tout cela est-il conforme à l'engagement budgétaire? Donc ça, c'est la partie analyse du passé.*

*Mais on fait également une **re-prévision sur les trois mois à venir** au niveau des effectifs pour voir comment on va se situer par rapport à l'engagement budgétaire. Il y a également obligation par le chef de département de publier des **plans d'action**, enfin, des plans de productivité. (M. Denis, Directeur du contrôle de gestion, Usine, Nationauto)*

Le contrôle budgétaire réalisé en usine chez Nationauto s'apparente beaucoup à celui réalisé chez les équipementiers. Beaucoup plus original, le design a élaboré un système de contrôle des projets, totalement spécifique, grâce à une décomposition en objets standard.

*On fait de la **planification sur un panel de projets** absolument fou parce que, en permanence, on a une soixante minimum de projets de tout poil. Ces projets se matérialisent par des objets : on va faire des maquettes un cinquième, c'est-à-dire des choses à peu près de cette taille-là. On peut faire des maquettes échelle un, on peut faire des maquettes « intérieur de véhicule », on peut faire des maquettes de côté, etc. Toutes sortes de choses. Donc il y a des grands projets, des petits mais il faut quand même tous les gérer. Et tout ça bouge dans le temps et en contenu. On prévoit de la manière la plus standard possible mais il s'avère que, à un moment donné, par rapport au standard, on constate des écarts non négligeables. Donc on a conçu des objets standard et incorporé la notion de jalonnement. (M. Léon, Directeur du contrôle de gestion, Division, Nationauto)*

Toutefois, si le directeur du contrôle de gestion du design s'est montré très fier de cette réalisation, il est resté, dans le cadre de l'entretien, très évasif quant à « l'animation » des opérationnels autour des informations obtenues.

d. Du monde industriel au monde commercial : demandes d'investissement et moyens commerciaux

Etienne, qui met en parallèle les demandes d'investissement et le contrôle des moyens commerciaux, souligne la difficulté rencontrée par Nationauto, pour étendre ou adapter les outils de contrôle du monde industriel au domaine du commercial.

*Pour terminer, on a tout un **tas de procédures d'exécution**, qui sont des contrôles d'engagement, des contrats pour les investissements (on les appelle des CPI), avec des **calculs de VAN⁹⁷, de TIR⁹⁸**, pour tout ce qui est investissement. Par contre, on a un point faible : ce que l'on appelle les moyens commerciaux variables, qui représentent des sommes absolument gigantesques, et sont en fait les moyens que l'on donne pour vendre les véhicules, ont un contrôle qui est assez faible. (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)*

⁹⁷ Valeur Actuelle Nette

⁹⁸ Taux Interne de Rentabilité

e. Conseil aux opérationnels

Si le conseil aux opérationnels a été souvent présenté comme une des tâches assignées au contrôleur de gestion de Nationauto, il semble, comme cela sera confirmé dans les paragraphes suivants, qu'il s'agit bien souvent d'un vœu plutôt que d'une réalité.

Et ensuite, quotidiennement, en fonction des chiffres du réel et de la re-prévision qu'on sort ensuite, il y a le conseil des opérationnels, l'assistance des opérationnels dans tout ce qui est finance, gestion, vision économique et analyse économique de toutes leurs actions, toutes les actions qui peuvent avoir ensuite des conséquences financières. A partir du moment où il y a une action commerciale qui est envisagée, à nous de faire l'analyse économique. Voir avec les opérationnels dès le départ si c'est fiable ou pas, les aider ensuite à argumenter pour voir si réellement on fera ou non cette opération commerciale. Ça peut être ensuite du conseil sur de nombreuses problématiques et plein d'actions assez ponctuelles sur lesquelles il n'y a pas obligatoirement besoin d'un débat en comité de direction. Sur des remises un peu spéciales, sur tel ou tel client, sur des opérations de destockage, sur le développement de telle ou telle activité. (Arthur, Contrôleur de gestion, Business Unit, Nationauto)

1.3.3 Les relations avec les opérationnels : une quête de légitimité

La direction du contrôle de gestion diffuse l'image d'un « contrôleur immergé, partie prenante des plans d'action ». Il semble que la situation soit toute autre sur le terrain. Les contrôleurs de gestion doivent ainsi se montrer discrets dans leur influence sous peine d'être purement et simplement rejetés par les opérationnels (a). Les contrôleurs de gestion, afin d'améliorer la qualité de ces relations, tentent de développer des relations informelles avec les opérationnels et élaborent des stratégies à partir des jeux de pouvoir au sein de l'organisation, afin de conquérir une légitimité (b).

a. Des interventions discrètes

Le discours de la direction du contrôle de gestion présente comme principe fondateur une intégration des contrôleurs au sein des équipes opérationnelles.

Notre principe, c'est une immersion complète des contrôleurs de gestion tant au niveau des métiers que des projets, et des opérationnels. Cela veut dire que dans toute l'organisation qui irrigue le groupe, les contrôleurs de gestion, ou leur équivalent au niveau des projets, « les chefs de projets économiques », sont intégrés hiérarchiquement et opérationnellement dans les différentes structures...Ca veut dire qu'ils sont partie prenante de tous les plans d'action, donc ils vont contribuer à les définir, et les exécuter, et non pas uniquement les définir et les contrôler. (M. Nicolas, Directeur du contrôle de gestion, Central, Nationauto)

Or, notre difficulté initiale à rencontrer des contrôleurs de gestion via des opérationnels chez Nationauto nous a laissée dubitative à ce sujet. Contrairement à ce que nous avons pu vivre dans les entreprises de grande consommation, par exemple, aucun des contacts que nous avons pu avoir avec des opérationnels chez les constructeurs - commerciaux, responsables marketing - ne nous a permis d'accéder aux contrôleurs de gestion. Les entretiens nous ont confirmé que beaucoup d'entre eux n'intervenaient pas dans le quotidien, au sens propre, des opérationnels.

Les ingénieurs, comme les commerciaux, mettent en place des « barrières à l'entrée » concernant l'information, vis-à-vis des contrôleurs de gestion. L'acquisition du jargon et le développement d'un réseau sont essentiels au contrôleur de gestion afin de pouvoir obtenir et comprendre les informations fournies par les ingénieurs.

L'opacité souhaitée par les commerciaux à l'encontre des financiers peut s'analyser comme la volonté de préserver un slack, de garder une certaine marge de manœuvre.

*Les commerçants ont des formes d'action qui sont un peu difficiles, **un peu souterraines**, et qu'il faut parfois apprendre à décoder aussi. Je pense qu'on peut difficilement prétendre contrôler un commerçant. C'est une lutte de tous les jours. [...] Dans mon ancien poste, j'avais une fonction contrôle de gestion complète, y compris, la partie qui n'est pas la plus facile, c'est-à-dire **les contrôles de notes de frais**, où là, on a tout de suite des conflits avec les commerçants. Si le contrôleur de gestion qui doit avoir de bonnes relations, qui doit contrôler les opérationnels, mais doit aussi les aider à faire la stratégie, les aider à négocier, fait le contrôle des notes de frais, c'est foutu. Parce que ce sont tout de suite des litiges, sur le carburant, sur les déplacements, sur les niveaux des hôtels. **On avait des conflits quotidiens, et là ça détériore totalement la relation.** (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)*

Les conflits ne sont pas rares entre les commerciaux et les contrôleurs. Néanmoins, la plupart de ces derniers évoquent très souvent l'admiration qu'ils portent à ceux qui, à leurs yeux, sont en « première ligne ».

*Commerçant, c'est un métier difficile, on doit monter au front, on doit à chaque fois se battre pour un contrat et c'est vrai qu'ils ne sont pas toujours dans les délais, ils auraient peut-être pu me l'amener deux jours avant, mais **moi, je ne tire pas sur cette ficelle-là.** C'est priorité totale à la négociation. Que ce soit Loueurs, ou que ce soit Entreprises. Donc, ça hache un peu le travail, mais c'est aussi **une façon d'avoir des relations harmonieuses avec les commerçants.** En fait, c'est une façon de les comprendre. Parce que pour eux, c'est tout leur job. C'est d'arriver à vendre. (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)*

Etienne, l'unique contrôleur de gestion à nous être apparu en « situation d'immersion » nous a proposé son analyse de la place optimale des contrôleurs de gestion. On notera au passage que malgré son rattachement hiérarchique à la ligne fonctionnelle, il semble, dans son activité quotidienne, privilégier ses relations avec les opérationnels

*Chez Nationauto, vous avez des contrôleurs de gestion qui dépendent des directeurs d'entité, mais moi, par exemple, je n'appartiens pas à cette division. J'appartiens à une division contrôle de gestion central, exprès pour que **je ne sois pas inféodé à la direction.** [...] Mais c'est vrai que quand on est allés négocier Suez – exceptionnellement j'y suis allé, parce que c'était un tellement gros contrat et puis le commerçant avait besoin que j'aille avec lui pour faire des simulations en temps réel. [...] Et là, **à cette occasion-là, j'ai loupé une réunion avec mon patron qui était prévue. Et il l'a très très mal pris.** (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)*

Il souligne ainsi que les contrôleurs de gestion doivent toujours garder à l'esprit l'aversion des opérationnels à ce que les contrôleurs « dévoilent des choses qu'ils ne veulent pas montrer » et « fassent la stratégie à leur place ».

Ils ne veulent pas toujours que l'on montre certaines choses.

*Un des secrets du métier, c'est surtout de **ne pas faire la stratégie à la place des gens.** Mais, on a une telle puissance en leur offrant des outils d'analyse. Au final, pour moi, le vrai métier du contrôleur de gestion, c'est de concevoir les outils dont vont se servir les opérationnels. [...] **Ce n'est surtout pas de piloter à la place des opérationnels, ce n'est***

pas de faire la stratégie à leur place, parce que sinon, il y a vraiment une confusion des genres, et c'est cela que je n'avais pas compris dans mon premier poste. Je leur disais: « Tiens, tel produit, pourquoi tu ne le vends pas plus cher? ». Et ça, ce n'est pas mon job. (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)

Mais, il semble également que la qualité des relations que le contrôleur de gestion peut établir au sein d'un site dépende - toujours - du bon vouloir de la direction.

Je pense aussi que la manière dont est perçu le contrôle de gestion dépend aussi beaucoup de la manière dont le perçoit le directeur. Si le directeur de site est cross-minded, si je puis dire, ça aide. C'est sûr. (M. Rémi, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Nationauto)

b. Créer des relations informelles et jouer la carte stratégique

La légitimité vis-à-vis des opérationnels se construit donc à petits pas et repose avant tout sur l'établissement de relations informelles avec les opérationnels.

C'est un peu aussi le rôle du contrôleur de gestion de ne pas être, bien sûr, qu'un simple comptable. C'est ce que je dis souvent à mes gestionnaires. Je leur dis que leur rôle, ce n'est pas de comptabiliser des chiffres dans des tableaux de bord. Leur rôle, c'est aussi de se comporter en vrai conseiller économique du chef de département, ce qui n'est pas évident au départ, quand ils débutent, comme première expérience, ce n'est pas facile. Mais, au bout de quelques années, certains arrivent très bien à le faire. Parce qu'ils ont dépassé un peu le stade de la technique pure et ont réussi à créer un tissu relationnel avec non seulement le chef de département mais également avec le staff du département, avec les chefs d'atelier. Et donc, une fois qu'ils ont leurs compétences reconnues, après, ils travaillent plus facilement. Et ils peuvent donc, à travers la mise en place de certains groupes de travail, faire progresser la performance de leur département en travaillant directement avec les opérationnels à la mise en place d'actions de productivité. (M. Denis, Directeur du contrôle de gestion, Usine, Nationauto)

Christian souligne ainsi l'énergie nécessaire. La question des compétences apparaît totalement subalterne par rapport à l'énergie nécessaire pour sans répit, tenter de convaincre les managers opérationnels de son utilité.

La légitimité se fait vraiment sur notre tête. Il ne faut pas nier les choses. Animer les gens, avoir le courage, la force, l'énergie. C'est un poste qui demande de l'énergie. Moi, le conseil que je donnerais à des jeunes, ce n'est pas de bosser tel ou tel truc, c'est l'énergie. Si vous ne l'avez pas tous les jours, ça ne marche pas. Moi, j'ai demandé autre chose. [...] J'ai encore quelques petites choses à mettre en place, mais j'ai demandé, en 2004 à faire autre chose. (Christian, Contrôleur de gestion Projet, Central, Nationauto)

Etienne souligne également l'intérêt stratégique pour les commerçants de compter, parmi leur équipe, un financier. Cela leur permet en effet d'accéder au statut de « patron » et de développer un contre-pouvoir au sein de leur entité.

Pour en revenir aux commerçants, ils ont tous au fond d'eux la grande fierté d'avoir un financier. Pour eux, c'est une fierté, malgré ce que l'on peut imaginer. Ils ont parfois des mots un peu durs: "compteurs de haricots", ou "c'est vraiment le dernier des trucs qu'on peut faire", ou des trucs comme ceux-là, mais finalement, [...] un financier, ça leur donne une étiquette de patron complet. Parce qu'un patron qui n'a que la partie commerçante, ce n'est qu'un vendeur. Un patron qui a un financier avec lui, ça devient un manager, un directeur, un patron, quoi. Déjà, quand on arrive à savoir tirer cette ficelle, c'est déjà un point sur lequel on peut s'appuyer.

La deuxième chose, c'est que les patrons qui sont intelligents, ils voient tout de suite l'intérêt qu'ils ont d'avoir un contrôleur qui contrôle. Parce que la race des vendeurs,

c'est quand même la race un petit peu border line. [...] Parce qu'un vendeur, quand il est chez un client, il devient fou s'il n'a pas le contrat. Il est prêt à ce moment-là à donner plus et encore plus. Donc, si on lui donne de bonnes procédures, par exemple, simuler avant, ça les tranquillise. Et le jour où un vendeur fait une connerie, ça lui retombe dessus. Donc, ça c'est le deuxième point d'appui, les patrons commerçants intelligents voient tout de suite l'intérêt qu'ils ont à s'appuyer sur un contrôleur de gestion pour avoir un contre-pouvoir dans la boîte. (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)

1.3.4 L'image des contrôleurs de gestion

Christian propose une image qui, bien que quelque peu caricaturale, donne à voir les problématiques sous-jacentes de construction de l'identité des contrôleurs de gestion dans cette organisation. Selon lui, la fonction peut être représentée par l'objet symbolique qu'est le « cachet Cristal », un tampon nominatif, propriété du contrôleur de gestion, véritable sceau incontournable de l'autorisation de dépense.

C'est une vision d'énarque selon laquelle les métiers de la finance sont des métiers de trésorier. Trésorier, c'est quand même intéressant. Qu'est-ce que la comptabilité de l'Etat? C'est : « On vous donne une enveloppe budgétaire et vous la consommez ». Donc votre contrôle de gestion, c'est du suivi de contrôle. Donc, revenons sur le culturel, 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 - qu'est-ce que vous voulez? – 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. Et, le reste du temps, je suis désolé, que vous arriviez à peu près en fin d'année, que ce soit bien ou pas dépensé, vous ne sentez pas l'Etat français - moi, j'ai des copains qui travaillent dans l'administration - très préoccupé de l'efficacité du franc investi. (Christian, Contrôleur de gestion Projet, Central, Nationauto)

En définitive, les contrôleurs de gestion ne sont donc pas autorisés à intervenir dans les « zones réservées » des opérationnels et le contrôle de gestion se voit réduit à la surveillance des enveloppes budgétaires. La seule image qui peut en résulter n'est autre que celle d'un « Père Fouettard ».

Le contrôleur de gestion, c'est le mec un peu austère, un peu strict, rigoureux. Enfin, c'est le père Fouettard. Il n'empêche que des gens peuvent aimer cela, dans le sens où ça nous donne un certain pouvoir de faire notre métier avec pas simplement la possibilité de prodiguer des conseils que personne ne suit. (Christian, Contrôleur de gestion Projet, Central, Nationauto)

Régulièrement, au cours de nos entretiens, les contrôleurs de gestion déclarent qu'ils ont du « pouvoir ». Cependant, on peut noter que c'est sur la dimension coercitive que nos interlocuteurs ont insisté.

Le contrôleur de gestion Nationauto a du pouvoir. Notamment celui de dire non. Ce qui n'est pas rien. Evidemment, encore faut-il arriver à un certain niveau de contrôle de gestion. Donc on a le pouvoir de dire non, ce qui vous donne un sacré pouvoir quand même. Le contrôle de gestion est très respecté. C'est une mafia chez Nationauto. Il faut s'en méfier. Le contrôle de gestion, c'est un peu comme le fisc. Quand un contrôleur rentre dans la salle, on entend : « Chut... Silence, il y a un contrôleur de gestion ! ». Christian, Contrôleur de gestion Projet, Central, Nationauto

Loin des notions de respect et de collaboration régulière, l'exercice du pouvoir semble se faire par à-coups, sous forme de veto apposé à des demandes d'investissement ou de dépenses. C'est un pouvoir en souffrance de légitimité, une autorité sans fondement, qui semble être perçu par les contrôleurs de gestion. Même Etienne, certainement le plus intégré des contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés se voit obligé de s'imposer comme un surveillant, sous peine d'être purement et simplement court-circuité.

Les commerçants, je leur ai donné des outils, mais ils me font quand même signer avant d'y aller. [...] Donc, les commerçants ont ces outils-là, mais le contrôle de gestion signe et c'est là qu'on regarde : « Là, tu perds un peu d'argent, là, t'as mis un peu trop de bonus, ou tu grilles toutes tes cartouches avant de négocier ». (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)

1.4. FAIBLE AUTORITE AU SERVICE DE LA DIRECTION GENERALE

La fonction contrôle de gestion de Nationauto jouit, dans son ensemble, d'une faible autorité et exerce une mission de surveillance discrète pour le compte de la direction générale. Cette situation, dans le cas de Nationauto, crée des motifs de satisfaction et d'insatisfaction pour les contrôleurs de gestion (1.4.1) et comporte des avantages et des inconvénients organisationnels (1.4.2).

1.4.1 Motifs de satisfaction et d'insatisfaction des contrôleurs de gestion

Les contrôleurs de gestion se montrent particulièrement satisfaits lorsqu'ils parviennent à nouer des relations avec les opérationnels. Mais la mobilité fonctionnelle au sein de Nationauto ne les incite pas et/ou ne leur donne pas les moyens d'établir ces liens solides. Ils sont alors frustrés par la faible reconnaissance dont ils jouissent et sont gagnés par un sentiment d'inutilité.

Les motifs de satisfaction présentés par les contrôleurs de gestion chez Nationauto sont de deux ordres. D'une part, ils présentent les possibilités de carrière au sein du groupe comme un point très positif.

Donc il y a quand même des possibilités de bouger et de faire évoluer sa connaissance au sein de l'entreprise. Ce qui est très riche. (Mme Claire, Directrice du contrôle de gestion, Département, Central, Nationauto)

D'autre part, certains contrôleurs de gestion, comme Etienne et M. Rémi, ont eu des expériences particulièrement heureuses dans leur poste. Le moyen choisi par ces contrôleurs de gestion est de créer des outils utiles pour les opérationnels, afin de montrer leur valeur ajoutée, mais surtout de s'assurer que les opérationnels ont bien conscience de rester maître de l'information et de son utilisation. La satisfaction que les contrôleurs de gestion en retirent est tout d'abord cognitive, dans la création d'outils permettant de « réduire la complexité » inhérente aux problématiques de l'automobile.

Et donc, s'agissant du design, on est passé du concept de planification de projet standard à la notion d'élément ou objet standard. Si vous voulez, c'est type Lego, quoi. On peut faire tout et n'importe quoi avec des petites pièces Lego qui sont, elles, standard, qu'on peut produire en grande quantité et qui sont en nombre relativement limité. Enfin,

c'est gérable, quoi. Alors il a fallu aussi qu'on décrive notre manière de travailler. Nos processus. Il a fallu définir toute une typologie de maquettes dites de création qui utilisent des technologies... [...] Et toute cette approche rationnelle et industrielle par rapport à la confection des choses, ça s'est fait entre 1992 et 2003. Ça a été mis en œuvre. C'est remarquable. (M. Rémi, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Nationauto)

Mais elle est également relationnelle, car ils ont souffert du rejet et sont d'autant plus heureux quand ils sont intégrés par la suite. Etienne met en avant l'apprentissage qu'il a eu à faire, reconnaît les difficultés qu'il a rencontrées, mais se sent aujourd'hui bien intégré car il pense avoir compris et accepté la place que les opérationnels veulent bien lui accorder.

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. Et finalement, moi, j'ai eu une période de blues du contrôleur.

Par contre, quand on commence à comprendre [les vendeurs] et qu'on agit en osmose avec eux dans leurs deals, leur business, derrière, ils vont le rendre. C'est à dire qu'ils vous donnent des infos. Parce que tout le secret du contrôleur de gestion, c'est d'avoir les informations et de comprendre le business. Il n'y a rien de plus vite qu'un tableau de contrôle budgétaire fin de mois quand vous ne connaissez pas le business. C'est affolant. On ne comprend rien du tout.

Dans ce poste-là, qui était un peu dur au début, parce qu'il fallait tout créer, maintenant, j'ai trouvé un équilibre avec les opérationnels. Je suis très bien accepté par eux et vice versa. Maintenant, je suis d'autant mieux accepté par ces opérationnels commerçants qu'ils aiment bien maîtriser leur stratégie. Et à la limite, ils acceptent beaucoup plus facilement que je leur donne des conseils, ou même que je les contrôle par moments, que je leur laisse ce rôle où ils sont un peu les patrons du truc. Et à la limite, c'est presque légitime. Finalement, le métier est relativement passionnant. (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)

Comme l'a souligné Etienne, dans un contexte où l'intervention du contrôleur de gestion se limite à l'autorisation de dépenses, le sentiment d'inutilité est courant. L'intérêt des tâches réalisées est largement conditionné par la qualité des relations que les contrôleurs de gestion parviennent à établir avec les opérationnels. Il faut alors beaucoup de patience pour tenter de créer et d'améliorer ces relations et la mobilité fonctionnelle des individus représente un frein dans la réalisation d'un tel « investissement ».

1.4.2 Avantages et inconvénients organisationnels

Au niveau de l'organisation dans son ensemble, l'avantage majeur réside dans la formation des cadres opérationnels et la place laissée à une réflexion stratégique « non polluée » par des considérations financières (a). Les inconvénients organisationnels mentionnés par les contrôleurs de gestion sont de deux ordres : la primauté des enjeux politiques ainsi que le manque de standardisation de l'information qui rend impossible une comparaison des performances des différentes entités (b).

a. Formation des dirigeants et primauté de la vision stratégique

Nous l'avons vu, la fonction contrôle de gestion est conçue comme l'une des étapes de la formation des futurs cadres dirigeants de Nationauto. Un des intérêts d'une telle perspective est de proposer des carrières attractives aux futurs dirigeants et donc, potentiellement, de garder les meilleurs d'entre eux. De surcroît, la pluralité de leurs expériences et la richesse des réseaux qu'ils parviennent à construire tout au long de ce parcours professionnel peuvent être un gage de leur ouverture d'esprit et de leur capacité à appréhender les problèmes complexes.

Mais ce n'est pas mauvais, je trouve, au bout d'un certain moment de repartir dans l'opérationnel. Pourquoi ? Parce que vous avez justement cette connaissance économique, très forte capacité d'analyse des contraintes, des contraintes de marché, et je pense que cela enrichit beaucoup le savoir-faire de management. C'est quelque chose qu'on essaye de gérer, avec difficulté, parce que, comme dans toute organisation, on s'aperçoit que l'acquis, l'expérience, conditionne beaucoup le poste. (M. Nicolas, Directeur du contrôle de gestion, Central, Nationauto)

Second avantage majeur d'un relatif retrait de la fonction contrôle de gestion : garder la primauté d'une vision stratégique sur les contraintes financières. Les contrôleurs de gestion reconnaissent que cela s'est avéré plutôt positif jusqu'à maintenant :

Mais les gens du plan résistent et veulent conserver cette démarche qui est assez cartésienne, assez française, de dire : « On réfléchit d'abord - c'est le plan -, et on ne veut pas polluer, ce sont les termes un peu durs des gens du plan, des réflexions stratégiques avec de basses contingences matérielles, d'effectifs, de machins comme cela ». En fait, cela dit, je pense que cela a quand même une utilité parce qu'en termes d'orientations stratégiques, Nationauto ne s'est pas trop gouré pour l'instant. (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)

La caractéristique, c'est qu'on a quand même des gens qui n'aiment pas trop les chiffres. Ils ne sont pas enclins, a priori, à faire de la gestion. Ce n'est pas leur truc. On ne les paie pas pour ça. Le président n'attend pas du design au premier chef que le design dégage de l'argent ou je ne sais quoi. Le design, il est là pour faire des voitures qui plaisent aux clients... Donc il ne faut pas se gourer sur l'enjeu. (M. Rémi, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Nationauto)

b. Des relations entre contrôleur de gestion et opérationnels dominées par des enjeux politiques

Les contrôleurs de gestion qualifient Nationauto de « politique » et y voit un danger pour l'organisation. Chaque décision semble prise avant tout selon un calcul sur la carrière, de tensions et de risques pris par les dirigeants.

Les gens sont trop politiques. Ici, vous ne gérez pas une situation en fonction de son efficacité. Vous gérez une situation 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. Et puis quand, vraiment, on voit qu'il y a un truc où tout le monde fait un peu pareil, on y va. C'est le syndrome de la grande entreprise française. 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)

J'ai loupé une réunion avec mon patron. Et il l'a très très mal pris. Et, c'est un exemple où la priorité au business, finalement, ce n'est pas toujours facile à arbitrer. L'arbitrage

entre le confort, sa carrière et parfois...(Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)

Cette dimension a un effet direct sur la relation entre contrôleur de gestion et opérationnel. La fonction contrôle de gestion peut ainsi devenir un bouc émissaire à qui l'on fait « payer » des décisions mal acceptées.

Il y a aussi des relations plus ou moins politiques et des réactions par rapport à des décisions d'entreprise ou autres. En fonction des sensibilités, des aspects politiques et des décisions d'entreprise, tu peux être amené à être face à des réactions hyper vives, à fleur de peau, hyper engagées et parfois assez subjectives. En général, c'est rarement dans le bon sens. Par exemple lorsqu'un directeur ne reconnaît pas et ne prend pas en compte une décision d'entreprise de contrainte de volume par exemple, met six mois, neuf mois à le faire passer réellement à ses opérationnels. Donc il y a un complet décalage dans la réflexion, dans les positions. La décision d'entreprise a été clairement identifiée comme venant du contrôle de gestion et le représentant du contrôle de gestion, dans cette direction, c'est moi. Donc, on peut donc te faire payer des décisions d'entreprise... (Arthur, Contrôleur de gestion, Business Unit, Nationauto)

La grande liberté laissée à l'individu, conjuguée à la taille et à la complexité du métier de Nationauto rendent particulièrement délicat l'établissement de procédures standard. Si l'on se réfère aux postulats du contrôle de gestion, l'impossibilité de juger les différentes entités sur une même base financière peut potentiellement mener à des dysfonctionnements en termes d'allocation des ressources.

Evidemment, cette culture influe beaucoup sur l'organisation du métier du contrôle de gestion. Ce qui est toujours très fort chez Nationauto, c'est l'individu et la place laissée à l'individu. Les possibilités de faire différemment. Cette culture permet de rebondir et d'agir assez vite, d'être assez débrouillard. Mais ça nuit à la standardisation et ça nuit aussi à la structure de l'information. Et aussi en fonction de changements de postes et d'activités, ça peut nuire à la caractérisation. Je pense que l'enjeu, c'est d'utiliser cette volonté d'apporter des solutions, des améliorations. (John, Contrôleur de gestion, Projet, Nationauto)

1.5. SYNTHESE DU CAS NATIONAUTO

En somme, la légitimité historique des ingénieurs et la grande mobilité fonctionnelle freine l'émergence d'une fonction contrôleur de gestion homogène et reconnue. Du fait de la mobilité fonctionnelle, des directeurs du contrôle de gestion peuvent, au moins sur le papier, et bien souvent dans les faits, n'avoir passé qu'une courte partie de leur vie professionnelle dans des métiers relatifs au domaine financier au sens large. Ils souffrent alors d'un manque de légitimité.

Les relations contrôleur de gestion-opérationnels sont, chez Nationauto, distantes et fortement marquées par des enjeux politiques. Le savoir que les contrôleurs de gestion génèrent semble être utilisé à des fins de légitimation de décisions prises en fonction d'autres critères et d'autres logiques que la logique financière. La logique du secret, l'image de l'agent des renseignements qui découvre des informations cachées est présente, soutenue en partie par la direction générale du contrôle de gestion et acceptée par certains contrôleurs. Ils ont pour rôle de brider les opérationnels, dans les autorisations de dépenses ou d'investissement qu'ils sont en droit d'accorder ou de refuser. 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. L'acception stricte du contrôle, synonyme de vérification et de surveillance, prend ici tout son sens.

La dimension « conseil » de l'activité des contrôleurs de gestion reste donc très dépendante de l'entité dans laquelle évolue le contrôleur de gestion. A condition d'être soutenu par la direction locale opérationnelle, à force de patience, de ténacité et dans une logique de petits pas, un degré non négligeable de collaboration pourra être atteint.

D'un point de vue organisationnel, l'analyse est plus complexe. La fonction contrôle de gestion endosse des rôles inattendus, notamment de formation des futurs dirigeants.

Nationauto		
	Concevoir et vendre des véhicules	
Problématique centrale	L'industrie automobile a été marquée par un double mouvement de réduction du nombre d'acteurs et d'une sous-traitance accrue auprès des équipementiers. Aujourd'hui, le métier des constructeurs automobiles est de concevoir et de vendre des véhicules dont 70% du coût de revient correspond à des achats. Les constructeurs automobiles « sous-traitent » leur contrôle des coûts aux équipementiers.	
FCS Stratégie	Innovations techniques sous contrainte de maîtrise des coûts Innovations marketing et techniques déterminantes Importance des coûts élevée mais sous-traitée	
Structure organisationnelle	Intégration Structure d'inspiration fonctionnelle	
Groupes dominants	Ingénieurs et commerciaux	
Tâches	Plan et contrôle budgétaire	Le plan stratégique est un outil de management central, convoité mais propriété des opérationnels. Contrôle budgétaire limité à l'autorisation de dépenses
	Reporting	Largement influencé par les exigences de la communication financière externe
	Procédures	Certains contrôleurs de gestion limitent leur intervention auprès des opérationnels à cette seule sphère.
Relations	Retrait des contrôleurs	
Image	Trésorier de l'administration. Surveillant	
Client	Plutôt la DG	
Autorité	Limitée à certaines parties de l'organisation. De manière générale, cette influence doit se montrer très discrète. Le contrôleur peut proposer des outils d'aide à la décision.	
Homogénéité des postes	La diversité des entités rend particulièrement délicate l'identification d'un profil général de contrôleur de gestion. Toutefois, la mobilité fonctionnelle interne, spécifique à ces organisations semble assez marquante.	
Risques d'effets pervers	Risques de balkanisation Logique politique	
Effets positifs	- Autonomie des opérationnels, porteurs d'une culture de l'innovation - Créativité facilitée	
Rôles	Multiples : - Donner l'illusion du contrôle (légitimité interne aux yeux des autres entités de l'organisation) - Diffuser une culture financière - Former des cadres dirigeants	

Tableau 5-3 . Synthèse du cas Nationauto

Section 2 LA FONCTION CONTROLE DE GESTION OMNIPOTENTE

*Dans toutes les structures Equipauto, il y a le patron de site et son copilote. Et la parole ou l'action d'un directeur financier vaut celle d'un directeur de site. Donc, la légitimité [du contrôleur de gestion] n'est pas un problème dans une entreprise comme Equipauto qui a une culture financière. Alors que c'est une entreprise industrielle. Mais je dirais que **la culture financière est encore plus forte que la culture industrielle**. A partir du moment où cette culture existe dès le début, il n'y a plus de problèmes de légitimité.*

Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto

*Ça ne m'intéresse pas d'aller bosser dans une entreprise où la finance n'est là que pour faire du reporting. Et je crains que la grande conso, ce soit un peu ça. C'est quand même beaucoup le marketing qui est roi. Et, **chez Equipauto, ce sont clairement les financiers qui sont rois**. Donc ça te donne du pouvoir et ça te donne l'occasion de faire des trucs super intéressants.*

Laura, Contrôleuse de gestion site, Equipauto

*[Le contrôleur de gestion] contribue à la performance et c'est l'homme qui rappelle les lois. Il rappelle les lois. Mais c'est aussi **un homme qui aime décider**.*

Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Equipauto

2.1. PRESENTATION DE L'ORGANISATION ET DES PERSONNES INTERVIEWEES

Après avoir brièvement présenté l'activité d'Equipauto (2.1.1), nous exposerons une synthèse des profils des contrôleurs de gestion rencontrés (2.1.2).

2.1.1 *Activité d'Equipauto*

Equipauto, premier équipementier automobile européen, ayant réussi la gageure de s'imposer au sein des dix premiers mondiaux, est spécialisé dans trois types de produits : les transmissions, les systèmes thermiques et les équipements électriques et électroniques. Il possède également une importante structure de distribution de pièces détachées. Simple groupe au départ, son développement à l'heure actuelle ainsi que sa stratégie d'expansion marquée sur le marché asiatique ont contribué à en faire un des premiers équipementiers mondiaux. Quelques informations relatives à Equipauto, son principal concurrent Siègeauto et deux de ses clients Franceauto et Nationauto, étudiés dans cette recherche sont présentés dans le tableau suivant et la structure de son actionnariat est disponible en annexe (annexe 5.5).

Entreprise	Sous-industrie	CA 2003 (en milliards)	% CA à l'export	Effectif global du groupe	Publication	Cotation
Equipauto	Équipement des véhicules	9,2 M€	67	70 000	Trimestrielle	Paris
Siègeauto	Équipement des véhicules	10,1 M€	65,5	60 000	Semestrielle	Paris
Franceauto	Constructeur automobile	54,3 M€	-	200 000	Semestrielle	Paris
Nationauto	Constructeur automobile	36,4 M€	65	132 000	Semestrielle	Paris

Tableau 5-4. Chiffres clés d'Equipauto, de son concurrent direct et de deux de ses clients

Il compte ainsi au sein de son portefeuille clients des noms tout aussi prestigieux que Daimler-Chrysler, General Motors, Volkswagen, Renault-Nissan et PSA.

2.1.2 Les personnes interviewées

La définition des responsabilités et des postes chez Equipauto est extrêmement standardisée. D'Angers au Mexique, les structures hiérarchiques sont similaires, les effectifs variant simplement en fonction de la taille des entités. Les contrôleurs de gestion rencontrés sont pour la plupart des contrôleurs de gestion industrielle. L'écrasante majorité de notre échantillon a une formation de gestion et seul le directeur du contrôle de gestion, qui a 32 ans d'ancienneté, a une formation d'ingénieur complétée par un troisième cycle en gestion. Du fait de l'existence de structures hiérarchiques fortement aplaties, le positionnement des contrôleurs de gestion est souvent N ou N-1, car il est très rare de pouvoir identifier des postes N-2. Tous les entretiens à une exception près ont eu lieu sur site, principalement en province.

		Années expé. Contrôle	Années expé. Poste	Effectif Service Contrôleur	Formation	Intitulé du poste	Position hiérarchique	Rattachement opérationnel	Type d'unité
Olivier	Usine 2 Thermos	5	1	16	Université	Contrôleur financier /DC BU	N-1	Directeur d'une usine	Usine
Laura	Site Thermos	5	2	12	Ecole de commerce	Contrôleur de gestion	N-1	Directeur Financier	Usine
Rachel	Site Thermos	10	3	12	Sciences politiques	Contrôleur financier /DC BU	N	Directeur d'une usine	Usine
Félix	Eclairage Division	3	1	12	Ecole de commerce	Contrôleur financier usine	N-1	Directeur d'une BU	Usine
Boris	Eclairage Division	7	3	12	Université	Contrôleur financier /DC BU	N	Directeur d'une usine	Usine
Edouard	Eclairage Division	12	2	12	Ecole de commerce	Contrôleur financier /DC BU	N	Directeur de Division	Division
Vincent	Clime and Control Division	3	1	4	Ecole de commerce	Contrôleur de gestion	N-1	Directeur Financier	Division
Bernard	Branche Wipers	12	1	100	Ecole de commerce	Contrôleur zone /branche	N-1	Directeur d'une branche /zone	Branche
Georges	Siège	32	15	3	Ingénieur + formation gestion	DCG	N	Directeur général	Central

Tableau 5-5. Profil des personnes interviewées chez Equipauto

2.2. RATIONALITE DOMINANTE : L'IMPERATIF DU FINANCIER

Le rapport de force défavorable dans lequel se trouve Equipauto vis-à-vis de ses clients implique une lutte de chaque instant sur les coûts, la qualité et les délais (2.2.1). Pour faire face à cette situation, Equipauto a réalisé plusieurs choix concernant sa structure et son mode de fonctionnement (2.2.2) dont la finalité commune est une autonomie « contrôlée » des entités. La dimension cruciale du contrôle des coûts dans la problématique stratégique

d'Equipauto et l'utilisation du réseau de contrôleurs de gestion et de leurs outils comme « colonne vertébrale » de la structure de l'organisation favorise une indéniable suprématie des contrôleurs de gestion sur les autres fonctions (2.2.3)

2.2.1 De la sous-capacité de production au client roi

Le directeur du contrôle de gestion d'Equipauto, M. Georges, a intégré l'entreprise en 1968. Il nous fait donc partager sa vision assez exhaustive, bien que certainement subjective, des profondes mutations qu'a connues le secteur automobile durant les trente dernières années.

Premier élément d'analyse : le passage d'une économie de production à une économie client. En trente ans, le client est devenu roi et la surcapacité de production se traduit par une réduction progressive du nombre d'acteurs dans ce secteur.

*Jusqu'en 1973, on était en sous-capacité de production. C'est pour ça qu'on était en économie de production. Le producteur était roi. Vous vouliez une 2CV, vous l'attendiez six mois ou un an. Aujourd'hui, ce n'est pas pensable. Il y a quelques modèles (Porsche) où des gens peuvent attendre. Mais on n'attend plus. **Le client est roi.** On est dans **une économie client avec une surcapacité de production importante**, ce qui se traduit par **une réduction progressive du nombre d'acteurs** (il disparaît des constructeurs chaque année), une rationalisation nécessaire de toute la chaîne de valeur ajoutée (les fournisseurs premier niveau, les fournisseurs deuxième niveaux, etc.), une accélération. Ça, c'est un paramètre très important qui va jouer aussi sur les caractéristiques du contrôle de gestion. (Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Equipauto)*

Outre les changements macro-économiques et la réduction du nombre d'acteurs dans le secteur, les équipementiers ont dû suivre les profondes mutations technologiques imposées par le marché. Les compétences électroniques exigées aujourd'hui par les constructeurs n'étaient guère de mise quinze ans auparavant. Equipauto a dû amorcer une réorientation totale à la fois en termes de couple produit/marché et donc également en termes de facteurs clé de succès.

*On a eu à résoudre le problème : comment développer une compétence électronique au sein du groupe. Ça, c'est à partir des années 1988-1989. On l'a fait donc de façon supportable par le groupe. **D'abord en focalisant nos moyens électroniques dans une branche transversale**, puis, dans un deuxième temps, **conformément à notre charte d'innovation constante, l'intégration d'électroniciens dans les branches fonctions et dans les équipes projets.** [...] Jusqu'à présent, on avait une stratégie plutôt de **croissance interne et externe. Externe pour renforcer rapidement certaines lignes de produit sur le plan mondial.** Aujourd'hui, on voit s'accélérer des stratégies de **partenariat.** (Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Equipauto)*

Les attentes des clients, aujourd'hui, relèvent du triptyque « coût-qualité-innovation », où **le temps**, à la fois dans la vitesse d'innovation, et les systèmes d'organisation de la production - tels que le juste-à-temps - , devient une contrainte majeure.

Pour tout, il faut partir du marché.** Il faut partir des attentes du client. Il attend de l'innovation, il attend de l'expertise. Nous, dans notre stratégie, **il attend des coûts, il attend de la qualité.** La vitesse devient maintenant essentielle. Elle devient stratégique et opérationnelle. Alors l'équipementier doit, dans ce contexte, **apporter de l'innovation, être un élément moteur qui permette, face au client, de se différencier dans le service global** via l'innovation et dans une capacité à très rapidement traduire cette innovation en produits et en services. **Donc une capacité de développement très forte.** Et puis après, évidemment, l'enjeu, **c'est la livraison juste à temps dans tous les points du globe au

même moment, à qualité identique, etc. Donc ça, ce sont les impératifs de la mondialisation. (Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Equipauto)

A l'accélération vient s'ajouter la question de l'érosion extrêmement rapide de la valeur ajoutée perçue par le client. Eu égard au haut degré de concurrence dans le secteur - tant au niveau des constructeurs que des équipementiers-, la chasse aux coûts et l'amélioration de la productivité deviennent des questions vitales.

De manière très générale, certains produits n'ont plus tant de valeur ajoutée. Aujourd'hui, vous trouvez les voitures au même prix, mais vous avez dix fois plus d'options, et ce sont clairement les équipementiers qui financent. Et je suis aussi le premier à en bénéficier quand j'achète ma voiture. La climatisation à un euro, il n'y a pas de secret, ce n'est pas Franceauto qui le finance. Et quand vous voyez les baisses de prix de la climatisation sur cinq ans, c'est de l'ordre de 70%... C'est délirant. Donc, forcément il y a un gros boulot de la part des équipementiers. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)

La prédominance du contrôle de gestion dans les entreprises du secteur de l'équipement automobile revient très souvent dans les discours. Cette domination du financier correspond à un choix que les acteurs qualifient de rationnel par les acteurs. Les marges sont si réduites dans ce secteur qu'il n'existe d'autre solution que de s'assurer que la problématique des coûts soit toujours au cœur des esprits. Pour cela, « il faut un contrôle financier fort ».

Le contrôle de gestion, mais vous devez le savoir mieux que moi, a été inventé dans l'automobile, tout comme les grands indicateurs. Le contrôle de gestion est fort, mais pourquoi ? C'est simple, c'est parce qu'un point de marge, pour nous, c'est énorme. Alors, que dans l'industrie pharmaceutique, avec les marges qu'ils ont, ils s'en moquent. Pour être clair, il faut savoir que sur des produits, on se bat à 0,1 euro. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)

C: Et vous expliquez cette culture par la vision plutôt financière du président?

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)

Mais ça tient au secteur aussi. Les marges, dans l'automobile, sont faibles. Donc le contrôle financier a plus de poids que chez LVMH où les marges sont plus confortables. (Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto)

Il apparaît ainsi que le métier de contrôleur de gestion est loin d'être uniforme dans l'ensemble de l'industrie automobile. Les constructeurs assurent la majeure partie du contrôle des coûts grâce à leurs acheteurs, alors que chez les équipementiers, cette ambition doit être partagée par tous, et par les contrôleurs de gestion en premier lieu.

Chez les constructeurs automobiles, je connais pas mal de gens qui travaillent dans les fonctions financières, clairement, ce n'est pas du tout le même métier. Et clairement, il n'y a pas de contrôle de gestion. J'ai postulé chez Franceauto pour aller dans une usine en contrôle de gestion, ça n'existe pas. On m'a dit: "Vous êtes gentil, Monsieur, mais ça n'existe pas". [Rires]. Je pense qu'il y a un contrôle de gestion central, mais le métier n'est pas du tout le même. [...] Au final, je me demande même s'il y en a un qui est

capable de dire: “Ma bagnole, elle coûte tant”. **Ils ont de très bons acheteurs, qui ont un rôle très important.** Et on est audité régulièrement. Ils viennent ici, vous demandent vos comptes sur une usine, et ils analysent une batterie d’indicateurs financiers. Au départ, ce sont des ingénieurs qui sont formés à la comptabilité et à la gestion qui analysent nos comptes, **ils font un peu ce que l’on fait quand on fait notre boulot.** Ils viennent le faire sur un audit de trois-quatre jours. Moi, j’ai vu une équipe dernièrement, et c’était une équipe de bon niveau. Et après, ils notent les équipementiers et voient avec l’acheteur les potentiels de réductions de coûts, de capacité de production... En effet, chez les constructeurs, **les leviers ne sont pas au même endroit.** (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)

2.2.2 Les choix organisationnels associés à la mise en œuvre d’un contrôle financier serré

Equipauto, en réponse aux contraintes de son environnement, cherche à atteindre une taille critique, tout en se débarrassant sans hésiter de ses activités non rentables (a). Cette géométrie extrêmement variable du groupe, facilitée par la sacralisation de la décentralisation (b), peut cependant rendre fragile les intérêts globaux face aux intérêts locaux. Afin d’assurer une certaine convergence des buts, la culture incarnée par de nombreux artefacts - manuels de procédures, règles d’organisation, méthodes de management imposées...-, les systèmes d’information et la fonction contrôle sont utilisés comme des instruments de centralisation (c et e).

a. Une stratégie corporate : la gestion d’un portefeuille d’activités

Au delà du discours parfaitement huilé des « penseurs de l’organisation », nous avons pu avoir un contact avec le « vécu » des acteurs. Ainsi, Vincent nous donne un bref aperçu des problèmes organisationnels engendrés par les incessants achats, délocalisations et ventes d’unités au sein d’Equipauto.

*C'est une division multisite. Notre **partie production est dans deux endroits différents.** Donc, à chaque fois, on est un peu les squatters des usines de Clime and Control parce qu'on n'a pas d'usine en propre. Et on a **trois bureaux d'études.** Un ici à Créteil, un en Allemagne et un à Prague. Et **tout le management est ici à Créteil.** Les services comme les achats, le plus gros de la R&D. [...] Or, tous les projets qui sont à Nogent ou à Rakovnic dépendent en grande partie de la R&D. [...] Donc ça, c'est vraiment difficile pour l'instant. Ce sont des activités qu'on a récupérées, donc des activités différentes. Et aujourd'hui, **il faut arriver à standardiser des procédures, s'assurer que notre reporting est bien cohérent pour tous.** [...] Mais, si tu regardes la structure juridique derrière, c'est complètement différent, les deux ne se superposent pas. Donc, au niveau contrôle, après, ce n'est pas évident. **La compta qu'on a ici s'occupe de la partie Nogent et de la partie Créteil. On a une compta différente à Rakovnic. On a encore une troisième compta à Rödach.** Donc moi, c'est mon boulot aujourd'hui. (Vincent, Contrôleur de gestion, division, Equipauto)*

Une partie de l’activité traditionnelle des contrôleurs de gestion et des contrôleurs financiers relève donc de l’assimilation de nouvelles entités dans le groupe. Là encore, Vincent évoque une de ses anciennes expériences au Mexique, où, aux problèmes habituels de règles et de procédures, viennent s’ajouter des problématiques fiscales.

Une usine au Canada a fermé. On a récupéré des lignes entières. Il fallait être sûr qu'on les intègre en compta à des valeurs correctes, qu'on respecte les procédures, s'assurer qu'elles soient bien identifiées. En plus, il y avait des histoires de régime douanier

mexicain parce que tu avais le droit de ne pas payer d'impôts sur les machines que tu importais si elles retournaient dans le pays au bout d'un certain temps. L'enfer! (Vincent, Contrôleur de gestion, division, Equipauto)

Outre les problèmes organisationnels liés à la structure et à la stratégie de croissance mise en œuvre par Equipauto, **le caractère international des équipes** rend plus délicates la création d'une culture commune et d'une compréhension similaire des problèmes et des moyens à mettre en œuvre pour les résoudre.

Ce sont des hommes qui vont avoir une méthode, un schéma d'appréhension différent selon les cultures. [...] On a, par exemple, un directeur qualité qui est d'origine japonaise. Je suis toujours interpellé quand je l'entends exposer. En entendant son raisonnement, c'est un choc des cultures. Je dis: « Mais quel concept? Quand va-t-il parler de concept? » Alors qu'une présentation à la française.... Les Allemands sont entre les deux. Donc sur le concept, mais il leur faut une déclinaison précise. A l'italienne : un mot et on y va. Et nos clients vont aussi refléter cette disparité. On a des clients américains, on a des clients allemands... Et les fournisseurs, pareil. (Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Equipauto)

b. Une structure organisationnelle favorisant des stratégies business autonomes

Equipauto est organisée en onze branches⁹⁹, regroupant une centaine de divisions (voir annexe 5.6). Chacune de ces branches représente un pourcentage à peu près similaire dans le chiffre d'affaires global d'Equipauto.

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. Chez Equipauto, la division, c'est une P.M.E. qui comprend tous les services. Donc, le patron de cette P.M.E., 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)

Il y a parfois des essais de mutualisation de certaines fonctions, mais on n'aime pas beaucoup ça. [...] C'est-à-dire qu'on n'a aucun centre de services partagés ni au niveau France ni au niveau européen ni au niveau d'une branche. Chacune des divisions a son équipe comptabilité clients, comptabilité fournisseurs, comptabilité générale. Et ça, c'est vraiment un choix d'organisation assez fort. On sait qu'on renonce à des économies d'échelle supposées qu'on pourrait avoir par des centres de services partagés mais en revanche on gagne beaucoup en proximité et en efficacité. (Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto)

Le corrolaire de la décentralisation est la responsabilisation des directeurs de divisions. Le principe de contrôlabilité se veut respecté et aucune imposition d'une stratégie corporate ne doit interférer avec la stratégie business mise en place par le directeur de division. En principe, aucun partenariat avec une division ne peut être imposé à une autre division.

A la tête de cette division, je veux avoir un entrepreneur qui va être responsable du développement de ce marché et de la rentabilité des capitaux qui sont mis à sa disposition. Pour ce faire, il y a l'ensemble de ces moyens. Il ne va pas faire appel à Paul ou Jacques au nom d'une synergie qui est peut-être réelle mais qui va avoir des handicaps dans la réactivité. Il va avoir ces moyens en termes de développement pour

⁹⁹ En 2003. Aujourd'hui, elles sont au nombre de douze, dix branches industrielles et deux branches dédiées à la deuxième monte, c'est-à-dire les pièces de rechange.

répondre aux besoins spécifiques clients. Il va avoir ses moyens de démarrage, de fabrication, de livraison, de contrôle de sa qualité. C'est son propre système d'information, ses moyens financiers, voire être autonome dans sa gestion du personnel. Pour ce faire, à cette organisation managériale on cale l'organisation juridique, sauf si, pour des raisons d'optimisation fiscale, il faut garder pendant un certain temps dans la même société plusieurs activités, dont des activités start-up. Mais c'est ça le principe. (M. Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Equipauto)

M. Georges a souhaité insister sur la distinction qu'il fait entre autonomie et indépendance :

***Autonomie n'est pas indépendance.** Autonomie, ça veut dire que vous avez vos propres moyens. Mais vous avez des objectifs, vous avez des standards à respecter, une stratégie à décliner en cohérence avec les objectifs et les stratégies de la branche et du groupe. **Donc vous êtes autonome mais vous n'êtes pas indépendant. Vous ne pouvez pas faire n'importe quoi.** C'est très important. Alors, ce qu'on dit [aux directeurs de division], c'est que, dans cette non-indépendance, **ils ont droit au commentaire.** Ils ont le droit d'interpeller les réseaux sur certains points s'ils pensent qu'on n'est pas encore optimum. Il n'y a pas que la tête qui a raison. (M. Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Equipauto)*

Bien que ce choix d'organisation soit présenté comme un moyen et non une fin pour répondre le plus efficacement au marché, les propos tenus rentrent parfois en contradiction sur ce point. Ainsi, les clients tendent de plus en plus à réclamer à leurs fournisseurs tels qu'Equipauto des « solutions globales » plutôt que des pièces séparées qui font l'objet de négociations distinctes auprès de chacune des branches. Or, jusqu'à maintenant, Equipauto refuse fermement cette façon de procéder et maintient coûte que coûte son organisation.

Cette organisation est un moyen, pas une fin. C'est-à-dire qu'on ne fait pas une organisation pour faire plaisir à monsieur Dupont. Non. On fait une organisation pour répondre le plus efficacement possible au marché. Donc on met l'entreprise en ligne avec le marché. Donc le marché attend. Qu'est-ce qu'il attend? En 1987, il attend une expertise globale par fonction.

*Il y a des principes. Toujours partir du client, du marché et même du marché final. [...] Nous, on considère que, oui, le marché... Mais le marché lui-même, **on a des constructeurs qui essaient de nous faire revenir, par exemple, à une organisation commerciale multi-produits.** Le responsable du produit, quand il défend son prix de vente, il défend toute son entreprise derrière. C'est un entrepreneur. Ce n'est pas monsieur le directeur commercial qui, au nom de toutes les branches, accepte... Nous, on dit : « **chaque métier se doit d'être rentable, de défendre son bifteck** ». (Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Equipauto)*

La très forte décentralisation choisie par Equipauto et le caractère central des résultats financiers génère des comportements de compétition en interne qui peut conduire les entités à perdre de vue les enjeux à long terme.

*La règle, chez Equipauto, **c'est que les sites sont indépendants et responsables de leurs résultats.** C'est un avantage et c'est un inconvénient. Donc un avantage, c'est que les gens essaient de se tirer la bourre, d'avoir les meilleurs résultats possibles. Les inconvénients, c'est que tu as peu de synergies entre les lignes des usines d'une même branche. Moi, je sais que, **dans la branche où j'étais auparavant, le plus gros concurrent, c'était Châtellerault.** On se tirait la bourre avec eux. (Félix, Contrôleur de gestion usine, Equipauto)*

Equipauto tente de contre balancer ces effets pervers par l'harmonisation du langage à travers le groupe (déploiement systématique de systèmes d'information communs). De plus,

elle a développé une très forte culture d'entreprise, dotée de multiples symboles et artefacts, et une colonne vertébrale solide incarnée par le contrôle financier.

c. La fragile harmonisation par les systèmes d'information

La très forte standardisation des règles, des normes, des procédures, ainsi que **l'utilisation de systèmes d'information partagés**, communs et obligatoires, tels que SAP et Hypériorion sont les dispositifs majeurs de la centralisation, aux côtés de ce que l'on appellera la culture Equipauto.

Les contrôleurs de gestion présentent les systèmes d'information comme très standardisés :

Evidemment, on a des outils communs. Pour commencer, pour le reporting, on a Hypériorion. Progressivement en termes de système d'information industrielle, on est entrain d'installer SAP partout. (Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto)

C'est très standardisé chez Equipauto. Tout le monde a les mêmes informations. Tout le monde a, de toute façon, de la main-d'œuvre, de la matière, donc... Ils utilisent la même chose. Il y a déjà une très forte standardisation sur le reporting. Donc sur le reporting, sur les analyses. (Laura, Contrôleuse de gestion site, Equipauto)

Cependant, cette tentative d'assurer la cohésion est parfois délicate à mettre en œuvre. Certaines résistances apparaissent : les contrôleurs de gestion décentralisés, s'ils acceptent l'idée d'un reporting standardisé, reconnaissent que certains outils devraient pouvoir rester à la discrétion des sites.

Mais il ne faut pas non plus pousser la standardisation, selon moi, trop loin. [...] Toute la partie analyse, quand même, doit pouvoir être faite par les divisions en fonction de leurs spécificités. Les outils, selon moi, tu ne peux pas les standardiser. [...] Le reporting, tu le standardises. De toute façon, si tu veux quelque chose de consolidé, tu es obligé. (Laura, Contrôleuse de gestion site, Equipauto)

Certains reprochent également le déploiement systématique d'outils jugés inadaptés comme SAP et soulignent que des poches de résistance s'organisent.

Ici, on a déjà installé SAP et j'ai franchement l'impression d'un énorme gâchis. [...] Les consultants Accenture qui ont installé SAP pour Equipauto ont développé des programmes spéciaux qu'eux-mêmes reconnaissent être très peu utilisés par les divisions. [...] Moi, je suis arrivé ici, personne ne savait bien se servir de SAP. Celui-là, je suis vraiment sceptique pour l'instant. [...] L'idée, c'était de pouvoir, depuis le groupe, accéder quasiment aux comptes des filiales, quoi. Et, en fait, on s'aperçoit que non, finalement chacun a son serveur, qu'on est indépendants du groupe. (Vincent, Contrôleur de gestion, division, Equipauto)

Comme nous pouvons le noter dans le témoignage de Vincent, la balkanisation du groupe guette. La très forte décentralisation choisie par Equipauto pour répondre au mieux aux exigences du marché, combinée à la stratégie de croissance externe, nécessitent donc des forces centripètes venant contrebalancer une forte tendance à la balkanisation du groupe. Cette force centripète est composée de deux axes majeurs : une très forte culture d'entreprise, dotée de multiples symboles et artefacts, et une colonne vertébrale solide incarnée par le contrôle financier.

Chez Equipauto, ils ont vraiment bien pensé les facteurs clefs de succès d'une boîte. Ils restent basés sur les cinq axes, avec un système de contrôle financier fort, qui remonte les résultats et des audits réguliers sur la qualité, l'audit RH, l'audit 5 axes, etc. Et ils ont répliqué ce système qui, selon eux fonctionne, dans toutes les usines du groupe. (Félix, Contrôleur de gestion usine, Equipauto)

d. Le dogme du 5 : des « 5 axes » à la « réunion 5 minutes »

La culture d'Equipauto, incarnée dans la méthodologie 5 axes, repose sur les méthodes japonaises de management qui se sont largement diffusées dans l'industrie automobile au milieu des années 80.

Equipauto a tout pris sur le système japonais. [L'ouvrage de référence] c'est : « Le système qui va changer le monde ». Il explique le passage de la production de masse à la production en flux tendus aujourd'hui. Et on y retrouve toute la culture Equipauto. On me l'avait fait lire quand j'étais arrivée. (Laura, Contrôleuse de gestion site, Equipauto)

La plupart des contrôleurs de gestion ont souligné combien la culture Equipauto était présente dans toutes les unités dans lesquelles ils ont travaillé. Cette présence est rendue nécessaire par, à la fois, la très forte décentralisation des unités ainsi que la stratégie de croissance externe, en particulier à l'international. Au bout du monde, une unité nouvellement acquise par Equipauto se verra systématiquement organisée autour de la philosophie des cinq axes et dotée de contrôleurs de gestion, le plus souvent formés en France.

*La culture Equipauto est très présente à l'étranger. [...] A l'étranger, c'est une façon de se rattacher à l'entreprise. Quand on arrive, c'est un peu surprenant. Déjà, on travaille tous **en uniforme**. De l'ouvrier au directeur compris. Donc nous, nous avons un joli pantalon gris et une jolie chemise blanche avec le petit logo Equipauto dessus.*

*Le premier jour, j'avais l'impression que personne ne travaillait dans cette entreprise parce que, quand on part, **il n'y a pas un seul objet sur les bureaux. A part l'ordinateur et le téléphone**. Table rase. Tout est rangé. C'est ce qui s'appelle **la philosophie 5 axes chez Equipauto**.*

Ce qui est bien, c'est que ça donne des repères, ça donne tout de suite une image du fonctionnement de l'entreprise, quels sont ses axes. (Laura, Contrôleuse de gestion site, Equipauto)

Laura précise que « les cinq axes, c'est la culture mais c'est aussi le résumé de nombreux outils ». Pour Edouard, il s'agit d'une « méthodologie », mais d'autres parlent de « philosophie » (voir annexe 5.7).

C : En quoi ces cinq axes sont la culture Equipauto ?

*Parce que **tout est assis dessus**. Parce que les cinq axes, je ne sais pas si tu les as en tête, c'est l'implication du personnel, donc l'intégration des fournisseurs, le système de production... Et tout ça t'amène à **avoir la qualité totale**. [...] Tous ces éléments-là, ces cinq axes, c'est ce qui doit t'amener à être **meilleur dans ta production**. Tout ça, en fait, ces éléments, ça t'amène aussi vers une croissance qu'on appelle **une croissance profitable**. Enfin, **il y a tout**. Il y a des méthodes utilisées au niveau des roll-maps qui permettent de s'améliorer dans chacun des axes. **Ce sont des méthodes d'analyse**. Elles te permettent d'étudier les problèmes de la production, résoudre un problème notamment avec le PDCA... Le PDCA, c'est **to Plan, to Do, to Control and to Act**. Une fois que tu identifies un problème, tu mets en place l'information et tu dois suivre chacune de ces étapes. Finalement, **les cinq axes, c'est la culture mais c'est le résumé de nombreux outils, méthodes...** (Laura, Contrôleuse de gestion site, Equipauto)*

Les propos de Félix nous montrent combien la méthodologie 5 axes incarne la culture Equipauto. La ferveur avec laquelle les principes des 5 axes sont suivis, est un indice de l'intégration de filiales parfois récemment acquises dans le groupe Equipauto.

*Les gens sont à fond ici. C'était un modèle d'école 5 axes. Les Cinq axes, ce sont des indicateurs internes Equipauto pour dire **qu'on est bien dans la ligne Equipauto**. Et ici, c'est bien, bien Equipauto. En Espagne, c'était... **Il y avait un peu de laisser-aller là-***

dessus. Les gens étaient moins motivés. [Le rachat était récent], ils étaient encore ITT. (Félix, Contrôleur de gestion usine, Equipauto)

En somme, la plupart de nos interlocuteurs envisagent les 5 axes comme un artefact de la culture Equipauto et une méthodologie. Un autre outil de management est utilisé intensivement, notamment comme moyen de collecter des informations et de « mettre les individus sous tension » : la réunion.

La journée aussi est très prise par les réunions. Elles sont nécessaires pour avoir les infos. (Boris, Contrôleur financier usine, Equipauto)

Parmi toutes ces réunions, la réunion de cinq minutes est, chez Equipauto, une institution.

*Je suis arrivée un lundi. Le mardi matin, réunion dans les bureaux. C'était un open space. On n'était pas beaucoup. En tout il y avait 200 personnes dans l'usine. On était 40 en structures. Réunion avec toutes les structures. **Tout le monde en haut autour du directeur.** Alors là tu te demandes. Qu'est-ce que c'est que ce truc ? Et, en fait, c'est une réunion commune aux structures qui avait lieu tous les mardis matins, qui s'appelait la réunion de **cinq minutes**. Cette réunion de cinq minutes a également lieu **dans tous les départements tous les matins**. Donc le co-dir a sa réunion et ensuite il dispatche et la réunion se fait dans chacun des départements. (Laura, Contrôleuse de gestion site, Equipauto)*

Ici, à trois niveaux hiérarchiques différents, la réunion cinq minutes a été largement évoquée comme un élément clef de l'animation des équipes. Selon leur position hiérarchique, les contrôleurs de gestion doivent assister et/ou mener plusieurs réunions cinq minutes chaque matin. Par exemple, en tant que directeur financier de site, Edouard organise la réunion du contrôle financier et participe à la réunion du comité de direction du site.

*J'ai une fonction d'animation d'une équipe un petit peu étoffée. [...] Concrètement, pour moi, ça se traduit dans le fait que, tous les matins, **je fais une réunion de cinq minutes**. La réunion de cinq minutes, c'est partout chez Equipauto. Ça n'épargne pas non plus le contrôle financier. C'est un très bon outil de management.*

*Et, au cours de cette réunion de cinq minutes, on passe en revue les principaux points de la veille et les principaux points de l'activité de la journée. Comme dans la gestion de n'importe quelle équipe. [...] Mais, **au moins, je suis sûr que, tous les matins, je suis au courant de la situation et qu'on peut prendre les décisions qui doivent être prises.** [...] On note les principaux points sur un tableau. **Ca permet de donner un certain rythme.***

*Tous les matins, moi, je participe à la réunion de cinq minutes direction dans laquelle on revoit un certain nombre de points. Mais également, ce qui est le plus important, c'est chaque semaine, en comité de direction, on revoit une liste de 25, 30 actions principales nécessaires pour atteindre le budget du trimestre. Et on fait le point sur l'avancement de ces actions. Où on en est ? C'est tout à fait dans ma fonction d'apporter cet éclairage et puis de servir d'aiguillon un peu, **même si les sujets n'avancent pas, ne plaisent pas à tout le monde, de revenir systématiquement**, chaque semaine, avec le même truc en disant : « Voilà. Et où on en est ? ». Donc on est à la fois arbitre à la fin du mois et puis acteur dans le courant pour améliorer le résultat. (Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto)*

Boris, lui, directeur financier de l'usine, doit participer à la réunion de la production. En raison de l'importance des effectifs du contrôle financier, il doit également dédoubler auprès du contrôle de gestion des unités autonomes de production amont, la réunion cinq minutes organisée par Edouard.

*Déjà, il y a **trois réunions de cinq minutes**. Moi, j'ai une première réunion, c'est la **réunion du comité de division**, à huit heures et quart. Ensuite il y a **une réunion usine**,*

où il y a les quatre ou cinq UAPistes¹⁰⁰ plus les qualitatifs plus les méthodes, etc. En général, **80% du temps sont dédiés à expliquer le pourquoi des volumes ou des performances de la veille. Les 20% restants, c'est alerter sur quelque chose qui ne va pas dans la journée et peut-être rappeler quelques grands moments de la journée. Et puis, j'ai la réunion du contrôle financier.** (Boris, Contrôleur financier usine, Equipauto)

Même Félix, jeune contrôleur de gestion, participe à deux réunions cinq minutes : celle relative à son rattachement fonctionnel - le contrôle de gestion - et celle relative à son rattachement opérationnel, la production. Organisée le matin, la présence obligatoire permet de mobiliser les équipes dès leur arrivée, puisque cette réunion doit être bien préparée. Ceci nécessite donc que les équipes arrivent souvent très tôt sur leur lieu de travail (à sept heures pour certains, notamment en usine).

D'abord, ça permet de donner un certain rythme parce qu'on sait que, à telle heure le matin, tout le monde est là. Il y a une réunion de cinq minutes du comité de direction à laquelle je participe à huit heures et quart. (Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto)

Classiquement, moi, j'ai pris l'habitude d'arriver un petit peu avant la réunion de cinq minutes quand même. Parce que, bon, il vaut mieux la préparer. Quand c'est assez tendu, il vaut mieux avoir quelques balles d'avance.

C : Ça vous fait arriver à quelle heure ?

Traditionnellement, j'arrive vers sept heures. (Rachel, Contrôleur financier, Site, Equipauto)

e. Le contrôle financier : une structure, des méthodes et des outils disciplinaires

La structure organisationnelle, particulièrement décentralisée, repose sur un contrôle financier fort, véritable contre-pouvoir, regroupant la comptabilité, le contrôle de gestion, l'informatique et la trésorerie, à chaque niveau de l'entreprise. Ce choix d'organisation est profondément inscrit dans le paradigme d'Equipauto.

Jusqu'en 1987, la comptabilité était une direction à part et la trésorerie une autre direction à part. [...] Quand, en 1987, monsieur Relais est arrivé, on nous a mis tous dans la même direction : la comptabilité, la trésorerie, le contrôle de gestion. On a appelé cela le contrôle financier. (M. Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Equipauto)

Sur chaque division, on va trouver un contrôleur financier qui va représenter le contrôle financier en fonctionnel, avec chaque fois les mêmes métiers. Pour préciser, ça regroupe le contrôle de gestion, l'équipe comptabilité, la trésorerie qui est un peu à part, séparée de la comptabilité chez Equipauto et puis le système d'information, l'informatique. Ce sont quatre domaines. Tout cela est chapeauté par le contrôle financier. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)

Le système de contrôle d'Equipauto repose sur une élite, les contrôleurs financiers, disséminée dans toutes les unités et d'une loyauté sans faille pour la direction. Ainsi, pour des raisons de contrôle interne, les contrôleurs de gestion ne restent pas plus de trois ans au même poste. Cette rotation est supposée assurée une plus grande fiabilité des comptes.

C'est une volonté de ne pas laisser les mêmes personnes plus de trois ans à un poste. Pour des raisons de contrôle interne. Quand quelqu'un de neuf arrive, il a un regard totalement extérieur et désintéressé sur les comptes et donc, je pense qu'on peut aboutir

¹⁰⁰ Unités Autonomes de Production

à une plus grande fiabilité des comptes. Effectivement, c'est volontaire chez Equipauto qu'il y ait un peu ce mouvement de rotation au niveau des divisions et des branches. (Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto)

De plus, des contrôleurs de gestion sont envoyés à l'autre bout du monde et deviennent ainsi l'œil de la direction dans les unités.

On a des cadres, des jeunes cadres au contrôle de gestion. Quand vous regardez l'âge moyen des gens au contrôle de gestion, ils ont vingt-six ans, vingt-sept ans. Ils sont tout jeunes. Donc c'est beaucoup plus facile de les faire bouger, de les envoyer à l'autre bout du monde. (Rachel, Contrôleur financier, Site, Equipauto)

L'outil de pilotage : Le MAF

Le Manuel Administratif et Financier, appelé couramment MAF, est visible sur la plupart des bureaux, et les contrôleurs de gestion s'y reportent régulièrement. Ceci peut s'expliquer notamment par la très grande volatilité du périmètre du groupe. Les contrôleurs de gestion d'Equipauto sont régulièrement face à des situations dites de changement, telles que des achats, des cessions et délocalisations. Une de leur mission est alors de « mettre aux normes » les entités dans lesquels ils évoluent.

Au niveau des procédures et des règles de gestion, on a un book qui s'appelle le MAF, le manuel administratif et financier, c'est la bible, qui se pratique partout. (Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto)

Le MAF, moi, je trouve ça génial. Tu as un doute sur une question, quasiment tout est expliqué super en détails. On y va souvent. Ce n'est pas un truc qui est dans le coin et qu'on n'utilise jamais. C'est tellement bien conçu et concret que tu as une question, tu vas t'y reporter et tu auras vraiment la réponse. (Vincent, Contrôleur de gestion, division, Equipauto)

Les outils de post-évaluation : Tchekov et Equipauto Audit Qualité

Afin de vérifier qu'aucune entité ne déroge aux règles préconisées dans le MAF et que toutes appliquent à la lettre la méthodologie 5 axes, des auditeurs internes sont missionnés et des questionnaires d'auto-évaluation tels que Tchekov sont envoyés aux contrôleurs financiers des sites.

C'est une part qui devient de plus en plus importante pour le contrôleur de gestion. C'est de vérifier qu'il n'y a pas de dérapages et qu'on applique un certain nombre de normes financières qui sont définies au niveau du groupe. [...] C'est par exemple, faire des inventaires tournants : utilise-t-on les bonnes méthodes ? Les utilise-t-on tous les mois ? Est-ce qu'on emploie encore des chèques ? (car c'est interdit chez nous). Donc, ce sont tout un tas de règles de « salubrité », de bonne gestion à appliquer, qui ont été formalisées. Donc, on passe une bonne partie de notre temps à vérifier que ces procédures sont en place, parce que très rapidement, sinon, on peut aboutir à des dérives. L'outil en question, pour le contrôle interne, on appelle cela Tchekov, c'est une liste extrêmement complète, dont on vérifie très régulièrement, voire au quotidien, le respect. (Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto)

Il y a ce qui s'appelle un audit EAQ, ce qui signifie, je crois, Equipauto Achats Qualité. Des auditeurs viennent faire un audit sur ces cinq axes. Donc les cinq axes sont déployés en quasiment 100 ou 150 questions chacun. Et donc il faut être positif sur chacune de ces questions. C'est une façon de gérer le progrès des branches. (Laura, Contrôleuse de gestion site, Equipauto)

2.2.3 La suprématie de la fonction financière

La suprématie de la fonction financière est reconnue par les contrôleurs de gestion chez Equipauto (a). Ils l'expliquent notamment par la volonté politique de ses dirigeants successifs d'en faire un réseau puissant, une élite, véritable « colonne vertébrale de l'organisation ». Pour ce faire, les contrôleurs de gestion sont rigoureusement sélectionnés par leurs pairs, formés et responsabilisés. Parallèlement, la simplicité des procédés industriels utilisés chez Equipauto ne nécessite pas d'avoir recours à des ingénieurs particulièrement pointus. En outre, cette simplicité des procédés permet de rendre transparente et mesurable l'activité des opérationnels (b). La marge de manœuvre des ingénieurs devient ainsi particulièrement tenue, d'autant plus qu'un système d'incitation par des bonus vise à réduire les divergences potentielles entre contrôleurs de gestion et managers opérationnels. Il apparaît ainsi une influence particulièrement forte des contrôleurs de gestion sur la prise de décision (c).

a. *Equipauto : le pouvoir incontesté des contrôleurs*

Tous les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés nous ont fait part de leur satisfaction relative au pouvoir dont ils bénéficient au sein d'Equipauto.

Je pense qu'Equipauto est peut-être effectivement une entreprise assez atypique pour ça. C'est le bonheur des financiers mais je pense que c'est un petit îlot de verdure dans une mer qui est un petit peu colorée différemment. (Rachel, Contrôleur financier, Site, Equipauto)

Chez Equipauto, ce sont clairement les financiers qui sont rois. (Laura, Contrôleuse de gestion site, Equipauto)

Ce pouvoir est appréhendé comme le moyen d'être impliqué systématiquement dans les prises de décision et de couvrir des problématiques variées et stratégiques.

Ce que je trouve assez intéressant, c'est que, chez Equipauto, donc, le contrôle financier a une position privilégiée. On est écoutés. On est associés à toutes les décisions importantes. [...] C'est ce qui est agréable dans un groupe comme Equipauto, c'est que la fonction contrôle financier est assez centrale. [...] On n'a pas à imposer le contrôle financier dans une division. Il s'impose de lui-même. (Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto)

Je dirais que le point positif, c'est que c'est passionnant et vous avez très jeune, beaucoup de responsabilités, vous avez un poids réel sur les décisions, donc, c'est ce qui fait que c'est passionnant.

C: C'est vrai que ce pouvoir du contrôleur n'est pas le même partout...

On le sait. Vous savez nous sommes souvent contactés par des entreprises qui cherchent à nous embaucher. On sait très bien, qu'en quittant Equipauto, qu'on perdra une partie de ce pouvoir, c'est clair. Et c'est ce qui fait en partie l'intérêt de la fonction. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)

Le réseau : l'état dans l'état, la mafia, la famille...

Le poids de la fonction contrôle de gestion s'explique en partie par l'origine professionnelle de ses dirigeants successifs. Le fondateur d'Equipauto telle qu'elle existe aujourd'hui est Sylvestre Dinetôt, ancien contrôleur de gestion (voir annexe 5.8). A la fin de son mandat, Equipauto étant en crise, une tentative a été faite de mettre à sa tête un directeur d'une formation différente, et optant pour un autre style de gestion et la mise en place de nouvelles

méthodes. Au bout de deux ans, Thierry Relais, ancien directeur financier de Sylvestre Dinetôt, accédait à la direction d'Equipauto, revenant ainsi aux méthodes et logiques instaurées initialement par M. Dinetôt. Simultanément, les contrôleurs de gestion retrouvaient ainsi un pouvoir et une légitimité incontestée au sein de l'organisation.

Le rôle de contre-poids de cette filière était voulu dès le début par les créateurs d'Equipauto, notre premier président Sylvestre Dinetôt. Et maintenant, le président actuel, son successeur, Thierry Relais, est lui aussi un ancien contrôleur financier. Donc, c'est une filière extrêmement puissante et volontairement puissante. Donc, par rapport à d'autres entreprises, le poids de la filière financière est plus évident et plus facile. (Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto)

Et l'autre point, c'est que, chez Equipauto, quand on est à l'étranger, les gens ont une relation privilégiée avec la branche. Donc, quelque part, localement, également on a une autre fonction parce qu'on a... Le rôle est amplifié... Tu es le relais. Donc il y a un rôle relativement plus impliqué qu'ici. (Boris, Contrôleur financier usine, Equipauto)

La question du rattachement hiérarchique, souvent présentée dans la littérature comme une variable cruciale vis-à-vis des risques de dérive en termes de gouvernance, est ici balayée. Le réseau fonctionnel apparaît suffisamment fort et présent dans l'esprit des contrôleurs de gestion pour qu'ils se sentent libres de mettre en question les choix ou d'alerter le réseau fonctionnel en cas d'échecs ou d'erreurs de la part de leur responsable hiérarchique.

Le contrôle financier chez Equipauto, et je ne dis pas cela parce que je suis contrôleur financier, mais c'est relativement reconnu, c'est un peu l'Etat dans l'Etat chez Equipauto. C'est-à-dire que, sans en abuser, 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. Ca veut dire que le contrôle financier chez Equipauto, est relativement puissant. Bon, on ne fait pas n'importe quoi non plus. Mais, on a un poids relativement important dans les décisions qui sont prises. Décisions industrielles aussi. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)

La métaphore de la famille, au sens quasi clanique du terme, avec la référence à la « parole » est récurrente dans le discours des contrôleurs rencontrés. Georges propose une analyse organisationnelle du rôle du contrôleur de gestion au sein d'Equipauto et recourt à l'image de la colonne vertébrale. Le réseau des contrôleurs de gestion est vital à Equipauto, il assure sa structure, et sans lui, le risque de démembrement serait très élevé.

Donc le contrôleur, il est sur le terrain. Il est avec son équipe. Mais il est donc dans une grande famille. Il fait partie d'une colonne vertébrale qui est vitale. Question de vie ou de mort. [...] Elle n'est évidemment, pas seulement financière et doit travailler aussi pas mal avec les réseaux, l'ensemble des acteurs, et donc les responsables opérationnels, managériaux, bien entendu. (Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège)

Un recrutement non délégué aux ressources humaines

Le contrôle financier, et plus particulièrement le contrôle de gestion, « s'auto-recrute ». Les contrôleurs de gestion des branches comptent parmi leurs responsabilités de rechercher en interne ou en externe les profils les mieux adaptés aux besoins des divisions. Les ressources humaines n'interviennent qu'au niveau des questions administratives.

*Les contrôleurs de gestion branche ont en charge l'animation du réseau. Dans des postes comme ceux-là, l'aspect management devient très important. **En permanence, il faut recruter, il faut replacer les gens. Il faut être à l'écoute pour les faire évoluer. Aux bons endroits.***

C: C'est à ce niveau que l'on va s'occuper du recrutement des contrôleurs?

Oui. Moi, je vois une personne par semaine. Au moins. Que ce soit de l'intérieur comme de l'extérieur. C'est vrai que cela prend beaucoup de temps, mais il est essentiel d'avoir les bons hommes aux bons endroits. (Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto)

Les témoignages des « nouveaux recrutés » confirment les rôles respectifs de la direction des ressources humaines et du contrôle financier dans le recrutement.

*Juste un mot sur le recrutement. Ça m'avait marqué. **C'était hyper rapide. Enfin, j'avais vu une personne. Le contrôleur financier de la branche.** On a passé un entretien d'un quart d'heure et c'était bon, quoi. (Vincent, Contrôleur de gestion, Division, Equipauto)*

*Au niveau des fonctions, la finance, c'est la fonction royale ici. **La finance se recrute elle-même. La DRH n'intervient pas.***

C : La DRH n'intervient pas ?

Pour le contrat. Mais sinon ça se gère entre financiers. Le réseau des financiers. D'un côté, c'est super pour les financiers. Pour les RH, je comprends que ce ne soit pas normal. Mais c'est ainsi fait. C'est un petit milieu, quoi. (Félix, Contrôleur de gestion usine, Equipauto)

Par la suite, l'évolution de carrière se fait essentiellement sur le réseau que chaque contrôleur de gestion se construit. Le groupe impose en effet une rotation de poste tous les trois ans, essentiellement pour répondre à des préoccupations de contrôle interne. Dès lors, les chemins se croisent et les affinités se créent entre financiers.

*Moi, j'avais mon contrat qui se terminait, j'avais le souhait de rentrer en France. **Ça s'est fait un peu par relations. Le réseau financier chez Equipauto, c'est dense. Tout le monde se connaît.** Moi, je connaissais un peu le **contrôleur financier** d'ici, qui était au Mexique aussi avant, donc, j'avais dit que je voulais être à Paris, et ça s'est fait. Il m'a recruté. Et voilà. Ca fait quatre mois. (Vincent, Contrôleur de gestion, division, Equipauto)*

Création d'une élite

Les contrôleurs de gestion ont le sentiment d'appartenir à une élite « méritocratique ». Les contrôleurs de gestion, dès leur entrée dans l'organisation se sentent « repérés, surveillés mais également reconnus ». En effet, leur participation au rituel du reporting leur permet de rentrer en contact avec des seniors.

*Une des grandes forces d'Equipauto, c'est que les strates hiérarchiques sont très peu présentes. Elles existent, mais, moi, **petit contrôleur financier de site**, quand je dois bouger au niveau du contrôle financier, je vais voir M. Rossignol, qui est le contrôleur financier du groupe. **Et il connaît tous ses contrôleurs financiers.** Quand on lui parle d'Olivier, moi, ça me sidère, il sait où je suis, et il sait ce que je fais. **Et c'est vrai pour tous ses contrôleurs. Les contrôleurs financiers de branche, ils ont 10-15 usines chacun, peut-être un peu plus parfois, mais ils connaissent très bien leurs contrôleurs financiers.** On est en contact téléphonique au moins trois fois par mois, au moins, parce qu'il y a les résultats, les problèmes particuliers à gérer. Il y a des strates hiérarchiques très peu importantes. Au-dessus de moi, j'ai un responsable financier de branche, et le responsable financier du groupe, c'est tout. Au niveau contrôle financier. Et au niveau du budget, je présente mon budget au directeur de branche. Et le directeur de branche, lui*

présente à Relais. **Donc, ça retombe tout de suite en direct. Alors, c'est très motivant, parce qu'on parle à des gens qui ont vraiment un impact sur les choses, et puis ça permet de vraiment piloter. On voit tout de suite les gens en direct.** (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)

Moi, Bernard [contrôleur de gestion de branche], je lui envoyais mon reporting tous les mois. Et **M. Georges [directeur du contrôle de gestion], je ne l'ai jamais rencontré mais il me connaît. Donc voilà. Il te connaît quand même.** (Félix, Contrôleur de gestion usine, Equipauto)

Equipauto est, d'après les discours des contrôleurs de gestion, une organisation dans laquelle ils ont une chance d'arriver au sommet, à condition de faire ses preuves, notamment dans des divisions en difficultés.

Il y a une petite **culture entrepreneuriale en termes de contrôle financier.** Moi, j'ai discuté avec un type qui avant était chez Total. Et il me disait : « En contrôle de gestion chez Total, si vous n'êtes pas X-Mines, X-Ponts, ce n'est pas la peine, vous restez toujours contrôleur de gestion de base ». **Chez nous, ce n'est pas le cas. Vous pouvez arriver à des postes très hauts en fonction de vos compétences.** Et du coup, ça fait un contrôle financier vachement dynamique. C'est souvent des gens qui en veulent. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)

C : Il n'y a pas une voie royale, une branche royale qui serait préférée ?

Non. Tu as des branches, bien sûr, qui sont plus profitables que d'autres. La branche éclairage, elle est en perdition. Mais elle est en difficulté. Justement. Tu as des gars qui viennent. Je ne sais pas. **Tu as peut être les meilleurs financiers qui viennent pour travailler et retravailler dedans, pour essayer de remonter la barre.** (Félix, Contrôleur de gestion usine, Equipauto)

b. Des opérationnels en position de faiblesse

Les opérationnels sont en position de faiblesse face aux contrôleurs de gestion, et ce pour plusieurs raisons. D'une part, les processus de production sont relativement simples. De ce fait, une entreprise comme Equipauto ne cherche pas à embaucher des ingénieurs du meilleur niveau. De plus, la simplicité des procédés rend l'activité des responsables opérationnels facilement appréhendable par les contrôleurs de gestion. Ils sont donc dans une position délicate pour maintenir le degré d'opacité nécessaire à une activité autonome.

Le « niveau » des opérationnels

Rachel met en perspective les deux expériences qu'elle a connues en tant que contrôleuse de gestion en site industriel. Le niveau des ingénieurs semble inférieur¹⁰¹.

Je travaillais au siège social de la COGEMA. Donc, en règle générale, on embauche X Mines, quoi. Quand on est X Mines, c'est déjà pas terrible. Alors un centralien a du mal à faire sa place. **Chez Equipauto, on a un recrutement qui est plus hétérogène, moins élitiste.** Alors ça a, à mon avis, ça a énormément du bon. C'est-à-dire que les gens qui ont une valeur personnelle intrinsèque peuvent avoir leur parcours, leur trajet et exploser, faire de très belles choses. Mais, par contre, ça a aussi un inconvénient, **c'est que, dans l'usine, on n'a pas forcément toujours, je pense, le bon répondant, les bonnes personnes, les bons interlocuteurs.** (Rachel, Contrôleur financier, Site, Equipauto)

¹⁰¹ A l'issue d'une série d'entretiens avec des contrôleurs de gestion dans un site de province, nous avons l'occasion d'échanger avec un ouvrier qui travaillait sur une ligne de montage. Familier du secteur automobile, il a largement insisté sur la différence de « niveau » entre les ingénieurs chez les constructeurs et ceux d'Equipauto.

Il apparaît que l'asymétrie des savoirs joue un rôle clé dans la répartition des rapports de force entre financiers et opérationnels. Si les financiers ne sont pas en mesure d'appréhender la complexité des produits ou du processus de production, ils sont rapidement à court d'arguments face aux ingénieurs lors des négociations budgétaires, des programmes de réduction de coûts ou des demandes d'investissement.

Dans le nucléaire, vous avez en face de vous des gens bien formés, triés sur le volet, quand ils arrivent avec des problématiques techniques, en règle générale, ils maîtrisent aussi le volet économique, donc il y a un partage plus fort et il n'y a pas d'imposition. Si vous voulez comprendre une problématique de cinétique des réacteurs, il faut que vous vous mettiez déjà un petit peu à niveau. Donc vous êtes déjà dans une situation un petit peu dépendante au départ. C'est-à-dire que, pour reprendre l'ascendant, il va falloir être vraiment très, très bon. Ce qui n'est pas le cas ici. Dans les industries mécaniques, nos process ne sont pas très compliqués chez Equipauto et avec un petit peu de jugeote, un peu de curiosité et puis si vous prenez la peine d'aller voir sur le terrain, ce n'est pas très compliqué de comprendre et, à partir de là, de capitaliser très vite. Si vous partagez avec les autres financiers, le contrôle, le process et autres, il est rapidement aisé de détecter ce qui, par exemple, dans une ligne, déconne. Et on peut facilement dire aux opérationnels : « Là, tu es en train de m'inventer l'eau chaude. Tu es sûr que tu n'as pas vérifié que ça existait ailleurs ? ». Donc ça, c'est la grosse, grosse différence. (Rachel, Contrôleur financier, Site, Equipauto)

Le discours d'Olivier est révélateur de la transparence obtenue dans le système Equipauto. L'activité opérationnelle est rendue totalement « calculable », au sens de Miller et O'Leary (1987) : les managers opérationnels doivent gérer leurs équipes mais une grande partie de leur activité est « commandée » par les contrôleurs de gestion.

Quand vous avez des dérives, on ne peut pas attendre trois jours pour qu'il y ait je ne sais qui pour pondre un truc. L'efficacité de production, même topo. Moi, je vais dire : « Attendez, ça dérive », parce que je suis l'indicateur. Mais après c'est à eux de voir. L'absentéisme, par exemple, je vais dire : « Attendez, il dérive, il est à 7%, c'est inacceptable ». (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)

La sensibilisation par le bonus

A cette transparence vient s'ajouter une sensibilisation de l'ensemble des responsables à la problématique financière par la mise en place d'un système de bonus. L'objectif visé est la convergence des buts, ou plutôt l'alignement de tous sur la primauté de la question financière sur toute autre logique au sein d'Equipauto.

Il y a des bonus au niveau des directeurs : les directeurs ont des primes sur les objectifs relativement conséquentes. Bon, après je ne connais pas cela en détail, mais je pense que le responsable achats, dans ses objectifs, il a un indice achats. Le responsable de prod', il aura son taux de scrap, d'efficacité, éventuellement. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)

c. L'influence des contrôleurs de gestion sur la prise de décision

La nature des relations entre contrôleurs de gestion et opérationnels influence leur poids respectif dans la prise de décision. Certaines situations mettent au jour les rapports de force, comme la présentation budgétaire à la branche :

Un indicateur clef qui le montre bien, c'est que la présentation budgétaire à la branche, et au groupe, ce sont deux personnes. C'est le directeur de division et le contrôleur

financier. Et ce sont ces deux personnes qui défendent « leur » budget. Et qui parlent. Et à l'issue de cela, le budget, il est accepté ou il est refusé.

C : Lequel des deux prend le plus la parole ?

*Ca dépend, c'est une question de personnalité. Ici, c'est plutôt le contrôleur financier. [Rires]. Mais, ce n'est pas général. Après, ça dépend des problématiques du site. Si la problématique est **strictement financière**, avec des problèmes de rentabilité d'actifs, des trucs un peu plus « techniques comptables financières », là, c'est un peu logique que ce soit le contrôleur financier qui ait le leadership. Si ce sont des **activités de restructuration industrielle, même si c'est réalisé avec le contrôleur, c'est normal que le directeur de division présente son truc**. Donc, ça dépend. Et puis ça dépend de la sensibilité des gens. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)*

Edouard souligne ainsi que le copilotage, au-delà d'une prise en compte de la dimension financière dans la décision, peut revêtir également la forme d'un partage de zones de responsabilités opérationnelles avec le directeur de site.

*Quand on s'entend bien avec son patron, il y a aussi un **partage des zones de compétence**. En ce moment, on n'a pas de directeur d'usine, donc mon chef est particulièrement présent dans l'usine. Moi, je traite un peu plus les **aspects commerciaux**. L'activité commerciale. Il y a plus d'**interaction de ma part directement avec les autres membres du comité de direction** qu'avec mon directeur de la division qui lui peut être plus tourné vers la branche ou vers l'extérieur ou, dans le cas présent, vers l'usine. (Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto)*

La pratique compulsive du veto

Une première forme d'intervention du contrôleur de gestion dans la prise de décision est l'imposition de son veto lorsqu'il est consulté pour des demandes d'autorisation de dépenses ou d'investissement.

*Mais, avec toujours ce rôle d'aide aux opérationnels, c'est aussi sensibiliser la direction qui est souvent issue d'un cursus industriel. [...] Leur dire : «**OK, peut-être qu'industriellement, c'est très bien ton truc, mais pay-back supérieur à un an et demi, on ne fait pas**». Ce n'est pas rentable, on ne fait pas ». Bon, après on peut voir, mais l'idée est un peu celle-ci. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)*

Les personnes insistent pour leurs DAI [demandes d'autorisation d'investissement] parce que, pour eux, c'est vraiment une urgence. Mais c'est tellement mal présenté qu'on ne peut pas décentement accepter. Et on ne peut pas faire le boulot à leur place, donc ils le reprennent. (Boris, Contrôleur financier usine, Equipauto)

L'irrésistible tentation de décider

L'intervention des contrôleurs de gestion dans la prise de décision ne se limite pas aux questions pour lesquelles ils sont consultés. Le discours institutionnel proposé par Georges insiste sur le fait qu'il ne s'agisse pas de codécision, mais bien d'une décision finale prise par l'opérationnel.

*Le contrôleur de gestion, il faut qu'il s'impose. Le copilote s'impose. C'est une force de proposition, une force d'analyse et de synthèse. Il faut qu'il persuade. Je crois qu'il faut qu'il s'entende bien avec son pilote. Je ne dirais pas une **codécision puisqu'il y a une décision finale**. C'est-à-dire que le manager, à un moment donné, prend la décision. Il y a plusieurs options, il prend la décision. Mais disons qu'un contrôleur de gestion participe quand même fortement. (Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège)*

Toutefois, certaines allusions, tant dans le discours de Georges que dans les exemples fournis par d'autres contrôleurs de gestion, conduisent à nuancer les choses :

Le contrôleur est [...] un homme qui aime décider. Un jour, j'ai demandé à un opérationnel : « T'es sûr que, quand tu décides, tu décides vraiment? T'es sûr d'être le décideur ? ». Alors il m'a regardé en souriant. (Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège)

Moi, ce que j'estime être un des intérêts de la fonction, c'est que vous avez à la fois un aspect terrain très très développé. C'est-à-dire qu'on vous demande de manager des indicateurs vraiment opérationnels. Moi, j'ai mon taux de rebuts, tous les jours, je le regarde, et quand ça dérive, j'envoie un mail à la production et je leur dis : « Qu'est-ce que vous faites, les gars ? »

Le contrôle financier chez Equipauto est relativement puissant. Bon, on ne fait pas n'importe quoi non plus. Mais, on a un poids relativement important dans les décisions qui sont prises. Décisions industrielles aussi.

C: Et comment l'expliquez-vous?

C'est vrai, mais cela dépend vraiment des personnes. Vous allez avoir des mecs de prod', à chaque fois qu'ils font une demande d'investissement, ils ne vont jamais poser la question de la réutilisation des moyens existants. A chaque fois, ils vont vouloir investir dans le truc qui fait « Papa-maman » top génial, alors que ce n'est pas justifié. Vous avez des commerciaux, même chose, qui lâchent des baisses client sans arrêt, et d'autres tiennent les rennes. On ne peut pas généraliser. Je dirais que chez Equipauto, c'est un peu particulier pour cela, parce que compte tenu du rôle du contrôle financier, je pense que tout le monde y est sensibilisé. Certains réagissent plus ou moins bien, qui comprennent plus ou moins bien, mais tout le monde est sensibilisé à cela. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)

Rachel, contrôleur financier d'un site, analyse plus en profondeur cette situation et en souligne l'indéniable ambiguïté.

Mais je pense que l'ambiguïté est entretenue. [...] Parfois, ça se gère fort bien et puis, dans d'autres cas, ça se gère moins bien. Je pense que c'est voulu parce que, quelque part, le contrôle financier, on dit : « Les chiffres du contrôle financier ne sont pas discutables ». [...] L'intérêt d'avoir un contrôle financier fort est parfaitement bien compris. Et donc le rôle d'alerte du contrôle financier est parfaitement clair. Si ça ne va pas, le contrôle financier doit alerter. Mais, bon, à partir de quand ?

Comme on a les outils, on a beaucoup de choses, on a une capacité d'anticipation très forte par rapport au management. Et la tentation est aussi très forte, quand le management est un peu léger, de le supplanter. Voilà. Et puis, à un moment donné, de prendre le manche à sa place. [...] Donc, parfois, quand on voit des conneries, on a tendance à faire : « Attendez, je vais m'en occuper », à prendre le manche en fait. Et puis en fait, non. Ce n'est pas à nous de le faire. Donc on alerte, on alerte, on alerte. Et puis si on va tous dans le mur, on va tous dans le mur. C'est regrettable mais c'est comme ça. Et ça, je trouve ça assez difficile à vivre. (Rachel, Contrôleur financier, Site, Equipauto)

Olivier illustre le phénomène de cannibalisation des responsabilités opérationnelles par les contrôleurs de gestion. Des décisions aussi stratégiques que le type d'implantation de lignes, la construction d'une usine ou la délocalisation d'une autre peuvent devenir l'apanage des contrôleurs financiers.

Ce n'est pas de la finance « poignées en or » dans les banques d'investissement, c'est clair. Maintenant, vous avez aussi l'autre aspect, mais les deux sont liés, c'est ce qui nous donne la légitimité, on a cette connaissance terrain, et c'est ce qui nous permet d'avoir un poids fort après sur des décisions plus macro du type implantation de lignes, du type transfert d'activité d'une usine sur l'autre, du type même construction d'une

*usine. Avant, j'étais sur Chartres et on fabriquait une usine en République Tchèque. Tous les aspects financements de cette usine, avec le démarrage, les produits qu'on allait mettre là-bas, les transferts de lignes, la gestion éventuellement des risques sociaux sur l'usine de départ, parce que c'était une grosse partie des transferts d'une usine sur l'autre, toutes ces données-là, **la construction des plans industriels, c'était le contrôle financier qui l'a construit. C'est un exemple. La légitimité, c'est que la connaissance industrielle, on l'a. On l'a de façon macro. C'est-à-dire qu'on est capable de dire, c'est X équipes, avec X personnes qui produisent Y produits à l'heure. Et ça, on considère qu'on est capable de le connaître.** (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)*

Tendance à conforter ce pouvoir plus que de le remettre en question

Face aux difficultés que peuvent rencontrer les divisions, la tendance des contrôleurs financiers et des contrôleurs de gestion est de renforcer leur pouvoir plutôt que de remettre en question le bien-fondé des décisions passées.

C : Ils ont tendance à l'oublier chez Equipauto ? J'ai l'impression que c'est le culte du contrôle de gestion. Tout le monde est obsédé par le contrôle de gestion.

Oui mais, quand on lâche la pression, ça repart. (Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto)

Rachel confirme cette position. Elle refuse l'accusation de « vision court terme » formulée par les opérationnels à l'encontre des contrôleurs. Selon elle, il s'agit d'une justification fallacieuse pour ne pas remplir - ou ne pas avoir rempli - leurs obligations de résultat. Elle rappelle ainsi qu'en défendant une vision financière, elle ne fait que défendre les intérêts globaux de la compagnie.

*En ce moment, le management a tendance à dire qu'il faut se méfier d'une obsession du court terme. Mais ça peut aussi être l'excuse. C'est-à-dire d'aller dire que je ne fais pas mes résultats à court terme et puis **ces empêchements de tourner en rond de contrôleurs financiers, ils nous empêchent de prendre des risques.** Le problème du risque, c'est toujours pareil. Le risque, c'est bien. Ça fait partie de la vie et ça fait partie du business. **Mais le risque doit être calculé.** Le risque est voulu et calculé. Donc, quand on prend un risque, on sait pourquoi et comment on le prend. On peut faire la grande théorie, mais, c'est clair, on est focalisé court terme. Mais je ne pense pas que les financiers soient des empêchements de tourner en rond. Je pense qu'on est là pour que les risques soient pris dans des limites acceptables par la compagnie. C'est-à-dire que, quand on prend un business, on a vérifié. On a une check-list de points. On vérifie. A partir du moment où, dans la check-list, il y a des points qui ne sont pas remplis, qu'est-ce qu'on fait ? On y va ou on n'y va pas ? Mais on n'y va pas à l'aveuglette en sachant qu'on ne sait pas si on a rempli la check-list. Donc je pense que, chez Equipauto, pour ça, c'est très, très bien fait. On a des procédures qui sont parfaitement rodées. On ne prend pas un client sans avoir les purchase orders qui vont bien. Il y a des choses évidentes. Evidentes. **Alors ça choque les commerciaux, ça choque parfois les ingénieurs, ça choque parfois le management mais, finalement, c'est fait pour défendre l'intérêt de la boîte.** (Rachel, Contrôleuse financière site, Equipauto)*

L'analyse d'Olivier s'avère plus ambiguë : d'un côté, il prône le maintien de la fermeté des contrôleurs de gestion, de l'autre, il dénonce la tendance de certains contrôleurs de gestion à abuser de leur pouvoir.

L'une des difficultés du contrôle fi, c'est qu'il faut garder le rôle et la fermeté qu'on a parce que c'est une des clefs de la réussite d'Equipauto. Mais on a régulièrement des conflits. Là, après, ça va un peu dépendre de la personnalité des contrôleurs financiers. Le problème, c'est qu'on a poussé clairement certains contrôleurs financiers à abuser de

*leur pouvoir. Maintenant, si on est intelligent, on s'aperçoit que c'est dans l'intérêt de tous de travailler dans le même sens. **Quand on refuse des D.A.I, des D.A des demandes d'achats de frais généraux-, en tout cas, moi, j'essaye que cela soit motivé. [...]** (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)*

Cette dernière remarque est particulièrement révélatrice : « Quand je refuse des demandes d'autorisation d'investissement, j'essaye que cela soit motivé ». C'est dire le pouvoir quasi absolu dont les contrôleurs bénéficient, libres de délivrer leur sentence sans aucune explication. Olivier souligne cependant que l'attitude adoptée dépend beaucoup des interlocuteurs.

*Moi, les gens, je leur demande de prendre leurs responsabilités, **il y en a en qui j'ai confiance, il y en a d'autres moins.** Il y en a, si vous voulez, je signe leurs demandes d'achats sans même les regarder, car je sais qu'ils ont la conscience budgétaire, qu'ils ne font pas n'importe quoi, qu'ils ont pris à leur compte les enjeux financiers, etc... Il y en a d'autres, effectivement, où il faut avoir un rôle de chien de garde. Et **ne rien lâcher.** L'intérêt, c'est que le contrôle fort nous permet d'avoir ce rôle-là avec les gens qu'il faut. Et quand il faut être plus souple, on peut l'être avec gens qui percutent bien sur ce qu'il se passe. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)*

Le comportement adopté par le contrôleur de gestion va dépendre du degré de confiance qu'il accordera à ses interlocuteurs.

2.3. ACTIVITE DES CONTROLEURS DE GESTION : MISE SOUS TENSION ET PRISE DE DECISION

Appréhender l'activité des contrôleurs de gestion chez Equipauto impose de décrire et d'analyser l'organisation de la fonction dans son ensemble (2.3.1). La fonction contrôle de gestion dispose en effet d'un statut privilégié auquel sont associés des droits et des devoirs. Si les contrôleurs de gestion exercent des tâches variées, elles ont une finalité commune : rendre visible, calculable et donc contrôlable l'ensemble de l'activité des membres de l'organisation (2.3.2). Les relations entre opérationnels et contrôleurs de gestion sont donc marquées par la pression incarnée par la figure du contrôleur, qui reste, quoiqu'il puisse arriver, loyal vis-à-vis de sa ligne fonctionnelle (2.3.3). Pourtant, de façon surprenante, les contrôleurs de gestion se voient avant tout comme des copilotes et omettent - consciemment ou non - la dimension de surveillance de leur activité (2.3.4).

2.3.1 Organisation de la fonction contrôle de gestion

La fonction contrôle de gestion est marquée, nous l'avons vu en 2.2.3, par un caractère élitiste. Cette dimension est largement confirmée par l'ensemble des droits et des devoirs associés au statut de contrôleur de gestion. Une rubrique spécifique du site d'Equipauto est ainsi dédiée à la présentation de la fonction contrôle (a). Une fois chez Equipauto, le parcours professionnel est totalement balisé : le contrôle de gestion s'impose comme une voie royale au sein du grand ensemble que compose la fonction financière (b), les différents postes de contrôleurs de gestion sont parfaitement identifiés et les plans de carrière sont presque

standardisés (c). Le jeune contrôleur de gestion, souvent initié par un mentor, se voit prendre des responsabilités managériales particulièrement tôt dans sa carrière (d).

a. Mission assignée au contrôleur de gestion

Indice de la place accordée aux métiers financiers chez Equipauto, une rubrique spécifique du site internet leur est dédiée, ce qui n'est pas le cas des autres métiers de l'entreprise. Six postes distincts sont présentés au travers de témoignages.

b. La place centrale du contrôle de gestion au sein du contrôle financier

Dans l'architecture du département contrôle financier, le contrôle de gestion, pourtant à position égale sur l'organigramme avec la comptabilité, l'informatique et la trésorerie, apparaît comme le service le plus important. Les autres services rattachés au contrôle financier sont en quelque sorte perçus comme des fonctions support du contrôle de gestion.

Le centre de gravité du contrôle financier, pour moi, c'est quand même le contrôle de gestion. La comptabilité, c'est indispensable. La trésorerie, c'est très important. L'informatique aussi. Tout ça, c'est important mais la partie lourde, c'est le contrôle de gestion. [...] Notre objectif est de fournir des données aux opérationnels avec des analyses pertinentes et des données fiables pour que les chiffres du contrôle financier ne soient jamais remis en cause. (Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto)

La place prédominante du contrôle de gestion dans le contrôle financier se répercute dans les profils type de carrière. Il semble très difficile d'atteindre le poste de contrôleur financier de site - un des postes les plus prestigieux chez Equipauto - sans avoir au préalable accumulé une ou plusieurs expériences de contrôleur de gestion.

La voie royale pour devenir contrôleur financier chez Equipauto, c'est contrôleur de gestion. C'est une structure très décentralisée, donc c'est assez droit quand même comme parcours. (Laura, Contrôleuse de gestion, Site, Equipauto)

La place accordée à la comptabilité mais surtout le type de recrutements effectués sont révélateurs de la place centrale du contrôle de gestion. « Faire évoluer un chef comptable vers un poste de contrôle de gestion » semble être un outil de motivation important.

Dans toutes les fonctions contrôle de gestion, il y a essentiellement des cadres. Ce sont des jeunes cadres. En revanche, à la comptabilité, il n'y a pratiquement que des ouvriers, agents de maîtrise.

[Un indicateur] est le profil des gens que l'on cherche à mettre, notamment dans la position du chef comptable. On cherche des gens qui ont du potentiel, qu'on va pouvoir les faire évoluer vers des positions de contrôleurs de gestion et contrôleurs financiers. La responsable comptable que j'avais au pays de Galles est depuis contrôleur de gestion d'une grande division française. (Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto)

c. Les différents postes de contrôleur de gestion

Bernard, en tant que contrôleur de gestion branche, a une fonction relevant quasiment de la gestion des ressources humaines. Sa mission est de recruter des contrôleurs de gestion et des contrôleurs financiers en interne comme en externe et de s'assurer de leur formation. A ce titre, lors de l'entretien, il nous a présenté une synthèse extrêmement claire des différents postes rattachés à la fonction contrôle de gestion chez Equipauto. Nous proposons donc un tableau de synthèse (Tableau 5-6) regroupant les propos de Bernard à ce sujet.

*J'ai été **contrôleur financier du site** d'éclairage d'Angers. C'était un site de 800 personnes. Et donc, là, j'étais en charge, d'un service de contrôle de gestion, de la comptabilité, de l'informatique, et dans cette organisation, j'étais même en charge d'un service flux physiques, le lien entre flux physiques et flux informatiques avec une problématique de logistique. Donc, là, j'avais vingt personnes à manager, dans un site industriel. Donc, j'avais un rôle très industriel.*

*Et ensuite, j'ai eu deux postes beaucoup plus fonctionnels. Donc, des postes au niveau d'une **branche**, donc, **contrôleur de gestion**, pendant un an et demi, ça a été à la branche Moteurs. Donc, là j'étais en charge d'animer le réseau contrôle de gestion de cette branche. Il y avait une vingtaine de contrôleurs de gestion dans différentes parties du monde. Et donc, depuis six mois, je suis dans cette **branche, contrôleur de gestion** de cette branche qui fait huit mille personnes. Et le réseau contrôle de gestion, ce sont 100 personnes, et le réseau contrôle financier, ce sont 40 personnes. Avec des sites un peu partout dans le monde. (Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto)*

Niveau	Poste	Domaine	Mission/Tâches/Outils	Rôle et Compétence clé
		Reporting	<p>Mission :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Reporting vis-à-vis du groupe - Reportings à utilité directe dans l'usine. <p>Alimentation quotidienne de la base de données. Construction de l'information <i>Outil : Logiciel Hyperion</i></p>	<p>Rôle : Faire l'interface entre l'information qui lui remonte des opérationnels, parce qu'il y a cinq axes, parce qu'il y a cinq services différents, donc il faut récupérer l'information auprès de ces différents services. Fiabiliser et contrôler l'information financière. Donner du sens, analyser. Compétence clé : maîtrise du système d'information.</p>
		Budgétaire	<p>Mission : suivi du budget Outils : au choix mais... efficaces</p>	<p>Rôle : Faire adhérer l'opérationnel à ses objectifs, tout en le mettant sous tension Compétence clé : relationnel. Conviction et diplomatie ferme</p>
Contrôleur de gestion		Industriel	<p>Mission :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Reporting - Comparaisons par rapport aux standards - Analyse des écarts - Proposition d'actions correctives - Aide aux opérationnels <p>Outil : GPAO (Gestion de Production Assistée par Ordinateur).</p>	<p>Rôle : copilote d'un responsable d'une unité autonome de production. Alerter, surveiller et aider l'opérationnel Compétence minimale : maîtrise parfaite de la GPAO Compétence clé : relationnel.</p>
Site		Projet	<p>Mission :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Suivi budgétaire des projets - Anticipation des coûts futurs - Aide aux opérationnels 	<p>Rôle : anticiper les coûts en amont et leur évolution dans la phase de production Compétence clé : connaissance approfondie des process de production</p>
		Ombre	<p>Mission :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Evaluation financière des entités qu'Equipauto souhaite acheter ou vendre. <p>Mission – Responsabilités :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Comptabilité – Base essentielle. Mission première : fiabiliser la comptabilité - Trésorerie - Systèmes d'information - Contrôle de gestion <p>Tâches</p> <ul style="list-style-type: none"> - Validation du reporting mensuel - Budget - Aide aux opérationnels 	<p>Rôle : Garantir une évaluation juste de l'entité concernée. Information destinée au groupe. Compétence clé : résistance au stress, discrétion.</p>
Contrôleur financier				<p>Rôle : expert économique auprès des opérationnels Copilote et contrepois du DG Compétence clé : résistance à la pression, au stress</p>

Niveau	Poste	Domaine	Mission/Tâches/Outils	Rôle et Compétence clé
	Contrôleur de gestion		<p>Mission :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Synthèse de la remontée d'information - Création de standards d'analyse - Collaboration avec la RD en amont des projets - Conception et développement de nouveaux outils d'analyse 	<p>Rôle : coordinateur</p> <p>Compétence clé : aimer les chiffres, patience</p> <p>Management : fonctionnel</p>
Division	Contrôleur financier		<p>Mission – Responsabilités :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Comptabilité – Base essentielle. Mission première : fiabiliser la comptabilité - Trésorerie - Systèmes d'information - Contrôle interne <p>Tâches</p> <ul style="list-style-type: none"> - Validation du reporting mensuel - Budget - Aide aux opérationnels 	<p>Rôle : équivalent à celui d'un directeur financier. N°2. Partenaire économique du directeur de la division.</p> <p>Copilote et contrepoints du DG</p> <p>Compétence clé : Résistance à la pression. Capacité à prendre rapidement de « bonnes » décisions.</p>
Branche	Contrôleur de gestion		<p>Mission :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Définition des procédures et déploiement des outils, les standards dans les divisions. - Benchmark entre unités - Formation et recrutement des équipes de contrôleurs de gestion de la branche - Construction du budget en ligne avec la stratégie 	<p>Rôle : Expert et DRH de la filière</p> <p>Compétence clé : Expériences accumulées</p>
	Contrôleur financier		<p>Mission :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Benchmark - Réflexion stratégique 	<p>Rôle Directeur financier d'une moyenne entreprise</p>

Tableau 5-6. Synthèse des différents postes de contrôleur de gestion et de contrôleur financier au sein d'Equipauto présentés par Bernard

Bernard, contrôleur de gestion branche, perçoit trois grands rôles distincts dans le métier de contrôleur de gestion chez Equipauto : un rôle technique, un rôle de copilote et de contre-poids, ainsi qu'un rôle de management. Les deux premiers rôles sont communément rencontrés dans la littérature. En revanche, le management est plus rarement évoqué, car, hormis les directeurs du contrôle de gestion, ou les DAF, peu de contrôleurs de gestion ont des équipes à gérer.

*Il y a trois «fonctions» que l'on va retrouver dans ces différents postes. **Il y a une fonction technique.** [...] Nous sommes des financiers. Et donc, il y a des techniques à maîtriser, que ce soient des techniques de gestion industrielles, des techniques de comptabilité, de trésorerie avec, et des techniques de contrôle interne. Le contrôle interne, c'est une part qui devient de plus en plus importante, c'est de vérifier qu'il n'y a pas de dérapages, et qu'on **applique un certain nombre de normes financières qui sont définies au niveau du groupe.***

*Il y a une deuxième partie qui devient de plus en plus importante au fur et à mesure que l'on progresse, c'est **la partie copilote**, ou je dirais même l'aspect business. Le contrôleur de gestion devient un généraliste,[...] le copilote d'un directeur d'entité.*

*La troisième dimension du contrôleur, c'est **un rôle de management.** Donc, dans ce rôle de management, je distinguerais trois axes : le **management hiérarchique**, le **management fonctionnel** et le **management transversal.** Dès que vous arrivez contrôleur de gestion chez Equipauto, vous êtes en contact avec un certain nombre de services, vous n'avez pas de liens hiérarchiques, mais vous devez néanmoins insuffler une certaine culture et pousser à adopter des outils. C'est ce que j'appelle le **management transversal.** Ensuite, vous avez le management plus classique, que j'appelle le **management hiérarchique.** Par exemple, c'est le contrôleur financier qui a au-dessous de lui différents services et qui manage différentes personnes. Et puis, il y a le **management fonctionnel**, qu'on trouve dans des postes comme les postes branches. Par exemple, moi, je n'ai pas de liens hiérarchiques avec les différents contrôleurs financiers des divisions, mais j'ai un lien fonctionnel. (Bernard, Contrôleur de gestion, Branche, Equipauto)*

Même le directeur du contrôle de gestion du groupe présente le reporting comme une des missions clés de son poste. De la conception des documents à la communication de l'information, puis à la présentation des résultats globaux par la direction financière, une grande partie du temps du contrôleur de gestion branche est consacré aux différentes facettes du reporting.

*Nous avons, nous, des missions, par exemple, de reporting. **Donc on a des rendez-vous périodiques de début de mois. Donc le plus court possible.** Ensuite, là, je participe, mais avec forte délégation auprès de l'équipe, au bouclage et aux premières analyses avec l'équipe. Donc la communication de l'information à Gérard Rossignol, notre directeur du contrôle financier, et puis au président. Donc ça, on va dire que ce sont des travaux périodiques. **Deuxième rôle, j'ai donc ces analyses économiques** qui, ensuite, se poursuivent dans le cadre de la préparation du management committee qui a lieu tous les mois, et qui réunit le président avec ses directeurs de réseau et ses directeurs de branche. Et là, quand **Gérard présente les résultats du mois, il fait passer un certain nombre de messages.** [...] Très rapidement, en même temps, il va y avoir les reprévisions. Donc on a une information sur les reprévisions et c'est l'analyse donc avec les branches de ces reprévisions et de la significativité. Est-ce qu'on est bien en ligne ? Est-ce qu'on est bien en ligne avec le budget ? Est-ce qu'il y a une alerte particulière à faire auprès du président ou auprès de certaines branches, etc. ? Donc, **par cette analyse de synthèse et ce dialogue avec les contrôleurs, c'est poursuivre toujours cette mise sous tension et***

cette optimisation maximum. On va dire, donc, que la moitié de mon temps, ça va être m'occuper de ça. (Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège)

d. Responsabilités managériales et relations de mentor

Une des spécificités d'Equipauto, lorsqu'on la compare aux autres sociétés étudiées, est la forte dimension managériale des postes proposés. Dès deux ou trois ans d'expérience, les contrôleurs de gestion sur site de production, se retrouvent la plupart du temps avec des responsabilités managériales. Dans des postes de contrôleur financier site, une grande partie du temps est dédiée à l'animation du service, mais également à la résolution de problèmes opérationnels extérieurs à la finance. La notion de copilote prend alors tout son sens, le contrôleur financier devenant l'alter ego du directeur du site, prenant même des décisions en son nom.

Je passe une bonne partie de mon temps plus dans des fonctions de direction de division avec mon patron que dans une fonction purement contrôle financier.

C : Vous diriez combien de temps à peu près si vous deviez...

Ça dépend un peu des périodes de l'année ou du mois mais, dans une semaine comme celle-ci, par exemple, je passe un peu plus de 50% de mon temps hors du périmètre purement contrôle financier. (Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto)

Responsabilités managériales des jeunes contrôleurs de gestion

Appelés très rapidement à assumer des responsabilités managériales, les contrôleurs de gestion sont parfois quelque peu déroutés ou maladroits face à leurs interlocuteurs. En effet, il s'agit d'employés, bien souvent beaucoup plus âgés qu'eux, et qui n'ont pas la même implication dans leur travail et surtout ne nourrissent pas le même type d'ambition professionnelle.

Moi, j'avais une personne chez moi qui était déjà extrêmement difficile. Au début, ça ne s'est pas du tout bien passé entre elle et moi. J'étais quand même le troisième contrôleur de gestion qu'ils voyaient en trois ans. [...]. C'est une personne [...] qui, pendant les clôtures [partait] à cinq heures. Et puis, à la fin, ça s'est transformé en : « Là, je suis désolée, il faut que j'y aille mais je reviens dans une heure pour terminer ». Et elle restait jusqu'à 20 heures avec nous. [...] C'est qu'elle se sentait identifiée aux cadres. Et donc elle a eu la reconnaissance - elle attendait beaucoup de reconnaissance - de ses compétences. Une fois qu'elle a eu cette reconnaissance, elle était prête à tout. On lui a montré qu'elle était comme nous. Tu lui donnais des trucs à faire et puis après toi, tu attendais que ça arrive.

Quand on voit ça, on apprend beaucoup sur soi-même. [...] Je me suis pris d'énormes claques aussi mais j'ai appris énormément de choses en termes de management. D'essayer de se mettre à la place des personnes et de se dire : « Mais moi, j'aime bien qu'on me dise déjà quand je fais du bon boulot. J'aime bien avoir la reconnaissance. J'aime bien - quelque chose de tout bête - que, quand j'arrive le matin, on me dise bonjour, on me demande comment vont mes enfants... ». « Est-ce que les enfants, ça va bien ? Tu as passé un bon week-end ? » Des choses toutes bêtes comme ça. Mais vraiment toutes bêtes. Mais simplement montrer que tu t'intéresses aux gens. (Laura, Contrôleuse de gestion, Site, Equipauto)

Le contrôleur financier joue un grand rôle dans la nature des relations qui peuvent s'installer entre les contrôleurs de gestion et les assistants. Comme nous l'avons déjà précisé, une grande partie du temps de travail du contrôleur financier, en particulier lorsqu'il arrive dans un

nouveau site, est de s'assurer que ses équipes sont en mesure de travailler ensemble en bonne intelligence.

Pour moi, l'impact du contrôleur financier, ce n'est pas tant sur le côté financier que sur la façon dont fonctionne le département, sur l'entente qu'il peut y avoir, sur la circulation de l'information, sur la valeur ajoutée que les gens ont véritablement apportée. C'est-à-dire que, en deux ans, moi, j'ai vu la modification. C'est impressionnant. Ma chef est arrivée à peu près en même temps que moi. C'est là qu'on voit que les gens, déjà, il leur faut beaucoup de temps pour changer. Mais, on peut arriver à des choses vraiment fabuleuses. (Laura, Contrôleuse de gestion, Site, Equipauto)

Quand on est arrivés, avec Laura, au départ, ce n'était pas du tout polyvalent. Chacun connaissait son petit pré carré. On s'est fait très peur parce qu'on s'est dit : « il va déjà falloir pénétrer la citadelle ». Donc, on a fait rédiger toutes les procédures de tout le monde. Et puis, à partir de là, ça a été beaucoup plus facile de reconfigurer le travail. Et des choses qui nous semblaient comme des forteresses, [...] on s'est rendu compte que tout ça pouvait gentiment être revu et corrigé. (Rachel, Contrôleur financier, Site, Equipauto)

Mentor auprès des contrôleurs de gestion

Les contrôleurs de gestion soulignent régulièrement l'importance qu'une rencontre a pu avoir sur leur façon d'appréhender leur métier. Les petits trucs et astuces, les impairs à ne pas commettre sont ainsi délivrés comme « le secret des compagnons », reliquats des caractéristiques d'une corporation.

En arrivant chez Equipauto, je suis tombé sur un type, qui, je pense a posteriori, est très brillant. [...] Donc, il m'a très bien formé. Ca joue énormément. [...] Moi, il y avait ce type-là, et j'ai déjà eu cinq contrôleurs financiers, cinq patrons, et qui fonctionnaient tous un peu avec la même méthode globale. [...] Ces gens-là, c'est un peu tarte de dire ça, mais ils m'ont tout appris. Et je fonctionne comme eux, parce qu'ils m'ont appris à fonctionner comme cela. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)

Alors que, quand on arrive chez Equipauto, il y a une culture financière, une force du réseau financier qui fait qu'on reçoit aussi beaucoup. Et donc là, c'est un point important. Mon expérience en contrôle financier, c'est que j'ai eu le sentiment de construire et d'enrichir mes compétences personnelles. (Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto)

Les contrôleurs financiers montrent également la grande satisfaction qu'ils retirent de leurs expériences managériales.

Je pense que ce qui n'est pas mal aussi, c'est la partie management. [...] Avec Laura, c'était le bonheur. Je pense que, pour un manager, c'est une réussite d'avoir quelqu'un avec qui ça fonctionne bien, qui carbure vite. [...] Voir qu'elle évolue, qu'on a pu aussi aider à son évolution. Ça, c'est une grande satisfaction managériale. (Rachel, Contrôleuse financière site, Equipauto)

2.3.2 Les tâches du contrôleur de gestion chez Equipauto

Les principales activités mentionnées par nos interlocuteurs sont : le reporting, le contrôle budgétaire, les demandes d'investissement, ainsi que les cotations, pour certains d'entre eux.

Les contrôleurs de gestion d'Equipauto présentent les tâches de reporting et de contrôle budgétaire comme particulièrement importantes dans leur activité. Bien que les délais de publication des comptes aient comme effet indirect de réduire le temps accordé au reporting,

les contrôleurs de gestion insistent sur l'importance de cette tâche. Le reporting est particulièrement détaillé et représente en effet l'outil de centralisation de l'organisation par excellence. Il permet à la direction générale d'avoir un regard direct sur la santé de chacune de ses divisions (a). Le contrôle budgétaire industriel est également particulièrement développé. Les indicateurs sont parmi les dispositifs privilégiés de mise sous tension de l'ensemble de l'organisation. Responsabilités et objectifs sont déclinés via l'établissement de ces normes et mesures. L'activité d'Equipauto toute entière peut être modélisée sous forme de standards et toute action vise une réduction d'un écart (b). Les contrôleurs de gestion, dans le cadre du contrôle budgétaire industriel, établissent les normes et révèlent les dérives grâce aux écarts et indiquent les plans d'action possibles. Ils prennent également une part ostensible dans la prise de décision dans le cadre du contrôle des frais généraux et des demandes d'investissement (c). Leur pratique compulsive du veto et le recours systématique à l'argument financier illustrent alors l'immense pouvoir dont ils jouissent dans l'organisation. La cotation des projets demeure la tâche dans laquelle il leur est le plus délicat d'appliquer les méthodes classiques de contrôle d'Equipauto (d).

a. Le reporting : tous les mois, l'équivalent d'un arrêté annuel

Le reporting d'Equipauto est l'outil de centralisation par excellence. Tous les contrôleurs de gestion, quel que soit leur niveau, sont impliqués dans le processus. Après avoir décrit le contenu du document, nous allons voir quel rôle les contrôleurs de gestion de différents niveaux hiérarchiques jouent dans l'élaboration du reporting.

Il semble nécessaire de distinguer, au sein de l'activité reporting, ce qui relève du récurrent de ce qui relève des demandes ponctuelles.

Le reporting englobe un compte de résultat complet mensuel, un bilan mensuel, et tout ce qui va avec, c'est-à-dire toute une batterie d'indicateurs physiques. Les cinq axes, vous voyez de quoi il s'agit ? Il doit y avoir quatre indicateurs par axe qu'on remonte de façon mensuelle, systématique. Après, il y a tous les tableaux d'analyse, qui sont aussi remontés de façon mensuelle. Donc, il y a la trésorerie, l'analyse du cash, méthode directe, méthode indirecte, le ROA, qui est calculé en conséquence. Je dirais qu'on réalise tous les mois chez Equipauto, quasiment, l'équivalent d'un arrêté annuel pour certaines boîtes. C'est relativement lourd, quoique, puisque maintenant, on clôture toutes ces analyses pour J+4 midi. Donc, c'est une semaine par mois maximum. Avec des commentaires pour analyser des écarts par rapport aux budgets. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)

Les demandes ponctuelles peuvent venir de la branche ou du groupe. Au-delà des chiffres, ce sont alors des analyses relativement poussées, argumentées et étayées de plans d'actions qui sont alors requises.

On a une partie reporting assez importante, assez consommatrice de temps. Il y a le reporting stable. Ensuite, il y a des vagues de demandes sur les budgets, diverses et variées, qui correspondent à un souci ponctuel sur la branche ou le groupe et qui sont assez consommatrices de temps. Et parfois on se rend compte qu'on ne sait pas répondre et qu'on a des faiblesses quelque part. Donc, chaque fois qu'on a un dossier nouveau, il faut identifier les vrais coûts. Ça peut impliquer de mettre en place un nouveau système de suivi de la facturation fournisseurs pour le service achats. Ça peut être, pendant quelques jours, éditer les calculs de l'indice achats présenté par les acheteurs. Ensuite,

ce qui est difficile, c'est de gérer les priorités parce que la pile des choses à faire ne réduit jamais. (Boris, Contrôleur financier usine, Equipauto)

La diminution des délais de communication financière auprès de la communauté financière a des impacts en interne, en particulier sur l'activité de reporting. Le temps accordé à l'analyse des données s'est vu compressé, ce qui implique une certaine anticipation des résultats et des analyses et une organisation sans faille du processus, comme l'explique Laura.

On envoie un résultat complet, y compris le bilan, les prévisions à trois mois, l'après-midi du troisième jour ouvré du mois de clôture. Donc ça, c'est assez court, ça nécessite une assez bonne organisation et des systèmes qui marchent bien. Mais le gros avantage, c'est que, bon, on a encore le quatrième jour pour faire des analyses, des commentaires, etc. mais, après, on est débarrassés, donc on peut faire autre chose. Et ça, finalement, c'est plutôt satisfaisant. Parce que passer quinze jours par mois en clôture, c'est... (Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto)

L'analyse fait partie du reporting, donc tu es obligé d'analyser tes chiffres. Tu ne peux pas donner des chiffres non analysés. [...] Généralement, quand tu commences, il est six heures du soir, tout le monde s'est carapaté, donc il vaut mieux que tu aies tous tes indicateurs au cours du mois, que tu récupères tout et puis, avec ces indicateurs, tu dois pouvoir dire ce qu'il se passe. (Laura, Contrôleuse de gestion, Site, Equipauto)

L'ensemble de la chaîne hiérarchique des contrôleurs de gestion et des contrôleurs financiers intervient dans ce processus. Ils n'ont, bien évidemment, pas tous le même rôle. Ainsi, les contrôleurs de gestion dédiés au reporting, les plus juniors, sont les petites mains.

Pour Félix, c'est un soulagement de ne plus faire du reporting de « base », c'est-à-dire le cœur de la tâche, la saisie, car cela reste profondément une tâche ingrate, sans grande valeur ajoutée.

Ce qui me plaît bien aussi, c'est de ne plus être à côté de ma console Hyperion. C'est une bonne chose. Voilà. (Félix, Contrôleur de gestion usine, Equipauto)

Honnêtement, le contrôle de gestion quand même au niveau branche, c'est hyper pénible. Il faut être honnête, c'est du reporting... [...] Moi, il me faut vraiment quelque chose où j'ai besoin de me triturer les neurones, donc qui soit vraiment de l'analyse, de la récolte de l'information et puis que tu produises quelque chose derrière et qu'il y ait des décisions à prendre. Parce que le reporting, c'est inintéressant. C'est le mal nécessaire et il faut le faire pour comprendre ce qu'il se passe dans la boutique. (Laura, Contrôleuse de gestion, Site, Equipauto)

Toutefois, une part d'autonomie est laissée aux contrôleurs de gestion dans l'analyse des résultats.

Alors, quand on a mis en place le reporting tel qu'il se présente actuellement, il y a des contrôleurs qui me disaient : « Mais, au-delà des quatre grands états financiers, notamment le compte de résultat, pourquoi, comme le font les sociétés américaines, vous ne donnez pas des schémas systématiques d'analyse ? »

« Non. Ça, ce sont vos zones de pertinence. Si je vous donne un tableau préétabli d'analyses, à ce moment-là, je le fais ici, avec ma babasse. Non, vous êtes le mieux placé pour analyser vos comptes. Alors, oui, ça va boucler sur les grandes approches, on sait qu'il existe des charges plus ou moins variables. Mais vous êtes à même de bien analyser, et après l'analyse de mettre en évidence les principaux leviers de progrès. De faire comprendre la performance ou la contre-performance en liaison avec les plan d'actions ou les plans de correction. Ca, c'est votre valeur ajoutée, parce que c'est votre boulot. C'est votre boulot de terrain. Je ne vous demande pas de le faire pour moi, mais pour votre équipe. Et en même temps, ça va servir pour le dialogue, avec le N+1, et moi, je

vais vous alerter, si j'ai des problèmes d'équilibres financiers, je vais vous demander votre participation ». (Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège)

Si le reporting, « en lui-même » n'est pas jugé intéressant, libre à celui qui s'en charge d'aller au-delà de la simple exécution de la tâche, soit en étendant ses domaines de responsabilités à des sujets connexes comme le compte de résultat, nécessitant des analyses en lien avec l'activité de l'unité, soit en tentant d'avoir le maximum d'interactions avec ses responsables hiérarchiques sur l'analyse des résultats.

Dans les résultats du mois, moi, ce qui m'amusait le plus, c'était de dire : « Voilà mon résultat. Alors je vais pouvoir l'analyser comme ça. Donc on va arrêter le résultat à tel niveau. Oui, je peux l'expliquer parce que ça, ça, ça ». C'est vraiment la partie analyse qui est le truc le plus rigolo. (Laura, Contrôleuse de gestion, Site, Equipauto)

La partie reporting, elle est toujours là mais je dirais qu'il faut en passer par là à un moment ou à un autre en contrôle de gestion. Finalement ça t'ouvre plein d'horizons si tu te mets vraiment dans les chiffres. J'ai essayé de récupérer le plus possible les tâches en amont du reporting, disons, sortir le PNL [Profit and Loss, compte de résultat] ou des choses comme ça. C'est évidemment beaucoup plus intéressant que de les saisir dans le système et de les envoyer à la branche. Donc si, vraiment, on prend bien le boulot, je pense qu'il y a moyen de voir beaucoup de choses aussi. (Vincent, Contrôleur de gestion, division, Equipauto)

Au niveau des contrôleurs financiers de site ou de division, le reporting est également présenté comme un moment clé du quotidien. Cependant, nous pouvons immédiatement remarquer que leur intervention est davantage orientée vers des actions à mettre en œuvre, donc vers une interface opérationnelle des analyses que les contrôleurs de gestion des niveaux infra ont pu réaliser.

Le reporting, personnellement, ça ne me prend pas énormément de temps parce que, en termes de clôture, je supervise. Enfin, je fais en sorte que ça puisse se faire sans moi, entre le contrôle de gestion et la compta. [...] En revanche, le deuxième et le troisième jour du mois, ça me prend 90% de mon temps parce que c'est une production d'analyse. Les explications données à la branche. Les explications données en interne. [...] Il faut aussi faire un certain nombre de choix dans la communication pour mettre l'accent sur vraiment les points importants sur lesquels les gens vont pouvoir voir les actions plutôt que les points qui ont un certain impact sur le résultat mais sur lesquels on n'a aucune action. Par exemple dire : « Les volumes de la Laguna ont baissé et ceux de la 307 ont monté ». Très bien, mais on ne peut rien y faire. En revanche, dire : « Voilà. On a perdu en production cinq points d'efficacité parce qu'on a eu un tel niveau de panne, des problèmes de non-qualité, d'approvisionnement, etc », ça, c'est plus intéressant. (Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto)

Olivier a été le premier contrôleur que nous avons rencontré au sein d'Equipauto. Il nous a fourni le détail de ses activités. On notera qu'au fur et à mesure que le positionnement hiérarchique s'élève, le contenu intrinsèque des tâches est en réalité relayé aux subalternes : c'est, dans les faits, au contrôleur de gestion en charge du reporting de saisir, fiabiliser l'information. En revanche, le contrôleur financier mentionne également au rang de ses activités le reporting, mais il s'agit là davantage d'une responsabilité qui lui incombe. Il passe donc du temps à vérifier que son collaborateur n'a pas commis d'erreurs et ajoute ou modifie les analyses produites afin de les valider.

Je suis contrôleur financier. Vous verrez qu'en réalité, les contrôleurs financiers sont des « super contrôleurs de gestion » plutôt qu'autre chose, mais bon. Ensuite, si vous le

voulez, on ira plus dans le détail. Je vous montrerai comment est structuré le reporting d'Equipauto. Et on regardera quels indicateurs sont suivis et pourquoi ils sont suivis.

*Nous avons trois types de grosses missions. Tout d'abord, les **reportings mensuels**. Equipauto est structuré par un reporting mensuel. Deuxième point, le budget. Troisième grand point, je dirais que c'est l'aide aux opérationnels. Là, c'est un peu le fourre-tout. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)*

Un cas de l'instrumentation du reporting comme moyen de pression des opérationnels apparaît ici. Edouard montre comment il sélectionne l'information issue du reporting pour la transformer en cheval de bataille afin que les opérationnels soient toujours maintenus sous pression.

b. Un contrôle budgétaire industriel et très cadré

Le budget est un instrument clé de la « mise sous tension » des équipes. Mais la pression est particulièrement élevée car ne pas respecter le budget « relève de la faute professionnelle ».

*Tout le monde est impliqué dans le processus budgétaire. Ça fait partie du contrat. C'est un contrat qu'on négocie, et que l'on se fixe tous les six mois. **Pratiquement, ne pas remplir ce contrat, c'est presque une faute professionnelle.** Parce qu'il faut qu'on effectue une mise sous tension. Il faut les mettre sous tension, sans les écraser. (Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto)*

Le contrôle budgétaire pratiqué chez Equipauto est également parfaitement standardisé.

*On est structuré pour faire un budget tous les semestres. Plus exactement, il s'agit d'un **budget annuel revu par semestre**. On a une procédure un peu allégée pour la révision du deuxième semestre, mais qui reste relativement lourde. **Un budget exactement conçu de la même façon que notre reporting mensuel, avec un compte de résultat, des bilans, des analyses de trésorerie, de cash dans tous les sens.** Chaque mois, on fait l'analyse d'activité qui regroupe certains indicateurs qu'on revoit sur une période de trois mois roulant à chaque arrêté. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)*

Le contrôle budgétaire est très industriel, - il est à noter cependant que plus des trois quarts de nos entretiens ont eu lieu sur des sites de production -. Les contrôleurs de gestion détaillent précisément toute la batterie de calcul d'écart concernant l'efficacité de la main d'œuvre, le volet matière, avec un suivi précis des stocks et le contrôle des frais généraux. Boris, contrôleur financier d'une usine, nous présente les différentes parties et problématiques liées au contrôle budgétaire industriel. Ce dernier nécessite une compréhension approfondie des processus de fabrication tant au niveau de la technique qu'au niveau humain.

*Si on prend le contrôle de gestion usine, donc il y a le suivi du réel. Si on prend le volet main-d'œuvre, qui est assez important, parce que la MOD ici représente entre 13% et 15% du chiffre d'affaires. Parce qu'on ne tient pas les budgets et qu'on a quand même 700 personnes. Donc c'est vraiment un gros volet, très consommateur de temps. **Donc, sur la MOD, il y a un premier rôle qui est le suivi du réel.** Donc le suivi du réel, en quoi ça consiste ? C'est fournir de façon quotidienne les efficacités. L'efficacité de la MOD. Et surtout - et ça, c'est le plus compliqué - pouvoir fournir une analyse des sources d'efficacité. Donc déjà, premier requis pour ça, **il faut qu'on ait des gammes qui soient prêtes.** Ici, dans ce site, on a perdu beaucoup la culture des gammes. On essaie depuis six mois ou neuf mois de la renforcer. [...] Parce que le nombre de personnes qui sont consommées nous est donné par le système avec les heures-gamme. Mais la grande difficulté, c'est vraiment d'avoir une image fidèle des heures de présence réelles dans chaque unité. Donc, pour ça, il y a plusieurs systèmes. **Soit le manuel**, où chacun donne sa présence. **Et l'idéal, ce serait de pouvoir sortir l'information, pouvoir la concilier parfaitement avec un système de recherche.** Ici, il y a cinq ans, on a éliminé tous les*

systèmes de recherche, notamment pour les opérateurs. Ce qui est une aberration. Ça a été remis en place il n'y a pas longtemps. Mais la difficulté, c'est **qu'il y a quand même beaucoup de mobilité interne, des prêts de personnel**. Si une ligne a un problème particulier, elle va prêter une personne ou une autre. Ca a des limites importantes. On revient donc toujours à quelque chose d'un petit peu manuel pour avoir les personnes présentes sur un poste de production. **Donc ça, c'est le premier élément important à voir. Déjà comparer combien j'ai eu de personnes par rapport au nombre de personnes nécessaires compte tenu de ce que j'ai produit et compte tenu de la gamme.**

La deuxième information qu'il faut pouvoir capter, c'est **ce qu'on a fait pendant les heures d'inefficience**. Donc ça, c'est le tableau de marche. Donc on ne peut jamais arriver à quelque chose de parfait mais il faut qu'on puisse quand même, **heure par heure ou dix minutes par dix minutes, pouvoir formaliser dans un document que sont les tableaux de marche, pouvoir matérialiser les différentes sources de perte.** [...] Donc, aujourd'hui, ça, c'est fait. C'est assez laborieux. Mais maintenant on a une base qui permet d'intégrer toutes les heures de présence et d'intégrer toutes les sources d'inefficience. Donc ça permet tous les jours de dire ligne par ligne: "L'efficience est de 60%, de 70%." Le plus important, c'est l'écart entre ces 60% d'efficience et 100% d'efficience. Et par ces codes, c'est une typologie. Je pense que, pour que ce soit parfait et que ça ait une certaine pérennité, je pense qu'il faut un système de base. Là, on est quand même très liés à la présence continue du contrôleur de gestion. Parce que s'il y a un problème de fichiers, il n'y a que lui qui connaisse comment ils marchent. Donc on est vraiment avec des solutions de rechange. **Et on n'a pas un système qui permette vraiment de suivre ça.** Ça, c'est vraiment les gros points faibles. (Boris, Contrôleur financier usine, Equipauto)

Concept	Indicateur	Système d'information	Question de pilotage	de	Conflit potentiel avec les opérationnels	Lacunes des systèmes /Problèmes organisationnels
Efficience de la MOD	Heures-Gammes	Système de recherche	Quel est le niveau d'efficience ?		Trouver un accord sur les sources d'inefficience	Alimentation manuelle par les responsables de ligne
		Tableau de marche	Qu'a-t-on fait pendant les heures d'inefficience ?		Grille commune d'explication	Pas de module SAP Mobilité interne, prêt de personnel

Tableau 5-7. Tableau de synthèse des problématiques liées à la MOD – d'après les commentaires de Boris, Contrôleur Financier Usine, Equipauto

Cette « obsession de l'écart » atteint son paroxysme avec le concept de « l'écart prévisionnel auto-dénoncé ». Le contrôle budgétaire va même jusqu'à demander aux opérationnels d'argumenter de façon prévisionnelle les écarts qu'ils pensent réaliser par rapport au budget, chaque semaine, en ce qui concerne la main d'œuvre.

Donc, la deuxième chose pour la main d'œuvre est le contrôle des effectifs que l'on demande pour la position de la semaine suivante. Comment est-ce qu'on fonctionne? Tous les mois, la logistique fait le PIC [Programme Industriel et Commercial]. Ils disent: « **Voici mes produits. Voilà ma demande pour le mois prochain** ». Suite à cette réunion, qui a lieu une fois par mois, on fait le PDF [Programme de Fabrication], c'est-à-dire l'accord, compte tenu des demandes, de nos stocks et de notre politique de stockage. Ensuite, ce PDF est décliné semaine par semaine. Et, à cette occasion, tous les jeudis, on fait une réunion pour la semaine qui suit. On détermine la position jour par jour, produit par produit, UAP par UAP. Et, en même temps, **compte tenu de cette production-là, chaque UAP fait sa demande d'effectifs**. Donc là, on a eu beaucoup de mal à le mettre en place parce que les délais sont extrêmement courts pour faire des calculs, mais

chaque ligne a un fichier où on met donc les gammes et l'efficience par produit au budget pour le mois en question. Dans ce fichier-là, on ajoute les quantités que demande la logistique à produire pour la semaine suivante. Donc, tout de suite, on a le nombre théorique de personnes aux conditions budget qu'on devrait demander. On les a forcés, pour arriver à leur demande, à mettre en évidence les gains ou les pertes par rapport au budget. Avant, c'est nous qui le faisons. Maintenant on a dit : « Voilà le fichier. C'est à votre disposition ». Le système le guide complètement pour dire : « Si tu respectes le budget, tu devrais demander tant de personnes ». Lui, par ailleurs, il fait ses calculs. Combien de personnes il lui faut ? Mais il faut qu'il explique pourquoi. Et donc, à la fin de cette réunion PDP, on présente le document. On dit : « Voilà chaque ligne ce qu'elle demande et voilà ce qu'elle devrait demander si on avait respecté le budget ». Et on met quelque chose, la synthèse des points les plus importants. Donc ça, c'est quelque chose qui marche très bien. Maintenant, avec ce document-là, tout de suite on matérialise. Si on veut une transparence par rapport au budget, il faut le matérialiser. Et toutes les pertes, on les connaît tout de suite. On a une petite feuille. Une par ligne. Donc, on regarde comme ça le pavé consacré aux déviations. Tout de suite, on sait les retards de production. Donc ça, ça marche très bien et c'est important. Voilà pour la partie main d'œuvre. C'est ça le plus gros du travail au jour le jour dans le contrôle de gestion. (Boris, Contrôleur financier usine, Equipauto)

L'obsession de l'écart s'intègre dans une « rationalité de la mesure ». Les contrôleurs de gestion rencontrés partagent une même représentation de leur organisation et une même lecture de ses problématiques : tout problème peut être décliné et mesuré.

Ici, vous voyez les indicateurs cinq axes. Je vous donne un exemple : le taux de polycompétence. Le taux de polycompétence, c'est la capacité d'un opérateur à faire plusieurs tâches. Donc, on a une mesure, il y a une espèce de carré magique, de bâton, où soit l'opérateur est de niveau 1, 2, 3, ou 4, et on mesure le taux de polycompétence grâce à ce truc-là sur l'ensemble de l'usine. Donc, ça c'est structurel au niveau DRH. Toutes ces choses-là sont standard, et ce qui est intéressant, c'est que cela amène à des raisonnements très logiques, contre lesquels il faut se battre parfois. Je vous donne un exemple : « Nombre de jours d'accidents avec arrêt ». Donc, ça, si j'ai un accident le 15 juin et que j'arrête mes comptes au 30 juin, vous avez 15 jours. « Taux d'absentéisme », ça c'est relativement clair. « Nombre de propositions d'améliorations par personne et par an ». Ca c'est un truc chez Equipauto, qui est relativement standard dans l'automobile, chaque personne a un petit carnet de propositions d'améliorations, et dès qu'on a une idée, même si c'est un petit truc, on rédige et on envoie à la personne qui est censée réaliser cette action. Alors, il y a des objectifs qui sont, je ne sais plus, de 12 ou 24 propositions par personne et par an. Et on suit cet indicateur. Par exemple, le mois dernier, on était très mauvais sur les 3. Donc, ça veut dire que 1/ Vos gens ne sont pas là, ils ne viennent pas travailler. 2/ Quand ils travaillent, ils ont des accidents, et 3/ Les survivants ne font pas de propositions d'amélioration. Donc, que faites-vous pour améliorer cela ? Et donc, là on doit construire un plan d'action pour revenir au standard. Donc, ces indicateurs permettent de structurer. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)

Edouard, en particulier, souligne le type de « jeu » qui peut être mis en place afin de résoudre un problème. La réponse se fait là encore, en termes d'indicateurs.

Il y a des indicateurs groupe, macro, obligatoires qui ne dépendent pas de nous. Ensuite, il y a des indicateurs conjoncturels à la fois propres à la division et puis conjoncturels dans le temps en fonction des priorités du moment. Un exemple type : on est sorti de l'été avec un retard de livraison sur les commandes deuxième monte très important. Ça, c'est embêtant. Ça veut dire des clients finaux qui n'ont pas leur projecteur de rechange, etc. Donc là, on a mis en place un indicateur qu'on suivait de manière hebdomadaire sur le retard. Maintenant le retard, à fin janvier, février, a été réduit à zéro. Moi, je supprime l'indicateur. Et puis ça revient à ça. Je le supprime. Je ne le communique plus.

Il sort toujours des systèmes. Si on voit qu'il dérape, on va le recommuniquer. (Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto)

c. Le contrôle strict des frais généraux et des demandes d'investissement

Le contrôle des frais généraux, comme le contrôle des investissements, est très connoté « chasse au gaspillage ». La dimension de surveillance est très sollicitée à ce niveau.

*On a le contrôle des frais généraux. [...] Et ces dépenses-là, on les suit **par ligne budgétaire à l'intérieur d'une section analytique**. Et on utilise un logiciel dans lequel on établit les demandes d'achat, dans lequel on doit attribuer la demande qu'on est en train de faire. Ce qu'on appelle un indice. Un indice étant vraiment une ligne budgétaire à l'intérieur des sections. Donc ça permet vraiment **d'avoir une vue analytique beaucoup plus fine de là où on est en train de dépenser**. Avec ce système, **l'opérationnel ne peut pas faire une demande s'il a déjà dépassé son budget qui est inscrit dans le système**. Donc, on détermine ça avec les UAP et c'est validé ensuite de façon macroéconomique pour la division. **Le rôle du contrôle de gestion, c'est de les valider une par une**. Donc, la question consiste à dire : « La dépense correspond-elle bien à l'année budgétaire qu'on veut faire ? **La dépense, est-ce du bon sens ou est-ce de la dépense somptuaire ?** » Du bon sens, tout simplement. Ensuite, on regarde si l'imputation comptable va bien, etc. Donc ça, c'est au jour le jour. (Boris, Contrôleur financier usine, Equipauto)*

Les demandes d'autorisation d'investissement cristallisent les conflits potentiels d'intérêts entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels. Dans ce bras de fer entre contrôleurs de gestion et ingénieurs, les rapports de force sont clairement mis au jour.

*Les investissements, c'est un moment extrêmement important. A tous les niveaux, presque, on traite des investissements. Là, il y a une maîtrise des outils financiers, il faut savoir calculer un taux moyen de rentabilité... Et ensuite, **il y a une maîtrise concernant les bonnes questions à poser aux opérationnels pour bien sentir les choses, pour voir si l'investissement est intéressant ou pas et si on ne peut pas le faire plus tard**. C'est comme une voiture. Si vous changez trop tôt de voiture, vous perdez beaucoup d'argent, si vous investissez trop tard, c'est foutu, vous perdez le client. Votre voiture est en panne, et il faut malgré tout servir le client. Donc, il y a un choix à la fois sur l'opportunité de l'investissement et aussi sur l'investissement lui-même en décidant d'une politique de maintenance sur un équipement plus vieux, ou l'investissement. Il faut donc avoir du bon sens pour savoir ce par rapport à quoi je compare mon investissement. C'est la partie « questions à poser aux opérationnels ». Pour cela, il faut avoir un peu d'expérience. **L'opérationnel, par essence, veut faire son investissement, il est souvent ingénieur, chez Equipauto, donc, il faut être capable de le titiller aux bons endroits. Chercher les justifications.***

C: Là, on a l'impression que ces deux cultures gestionnaires et industrielles sont toujours en harmonie, sauf dans ce cas-là.

*Oui, je dirais que l'avantage du contrôleur de gestion qui n'est pas ingénieur, **c'est qu'il va tout simplifier**. On n'est pas là pour faire de l'ingénierie. Il faut avoir les pieds sur terre. Se demander ce qu'est cet investissement, à quoi va servir cette machine, si elle est présente chez les concurrents, est-ce que j'ai un pay-back ou pas... **Les questions de base, l'ingénieur, dans sa culture, ne va pas se les poser. Donc, on remet les ingénieurs sur terre**. Le fait de ne pas être un technicien, un ingénieur, est plutôt un avantage. Ça permet de poser des questions pertinentes.*

C: Ce sont des moments d'après négociations ?

Chaque investissement est une situation de négociation**. En même temps, on engage Equipauto sur quatre ou cinq ans, ce n'est pas neutre. Effectivement, **ce sont des moments forts**. Parce qu'à un moment il faut que l'on décide, et c'est vrai que la contrainte du temps est forte. [...] **Le contrôleur budgétaire voit passer tous les matins

les demandes de dépenses d'achats. A chaque demande, il faut qu'il se demande si c'est vraiment nécessaire. (Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto)

Les nouvelles machines-outils apparaissent dans les discours des contrôleurs de gestion comme les « danseuses » des ingénieurs. L'apologie de la réduction des coûts prend ici tout son sens, les contrôleurs de gestion ayant souvent tendance à systématiquement associer l'adjectif somptuaire à toute dépense demandée par un opérationnel.

Oui, il y a un point dont on n'a pas parlé et qui est assez consommateur de temps ici, c'est tout ce qui est analyse des demandes d'investissement. L'année dernière, on a investi 15 millions d'euros. Pour régler les investissements, c'est toujours la même chose. Analyser le bien-fondé. Pourquoi ? Y a-t-il une autre option ? Donc on essaie beaucoup de le centraliser dans les UAP mais il y en a beaucoup qui tombent en direct. Et ça, c'est très consommateur de temps. Parce qu'il y a énormément, énormément de demandeurs. (Boris, Contrôleur financier usine, Equipauto)

Sur les demandes d'autorisation d'investissement, on a tout un circuit de validation standard, en fonction de seuils d'investissement. Là on est censé, d'une part aider les gens à créer leur D.A.I., à monter les calculs de pay-back, - de retour sur investissement - et d'autre part, de critiquer et de dire si oui ou non, on est d'accord. Donc, là, quand je vous disais qu'on a un rôle fort, typiquement, sur les demandes d'investissement, 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. Je reviens peut-être un peu en arrière, mais la définition du contrôle financier chez Equipauto, ça fait pipeau, mais je pense que cela correspond bien à la réalité, c'est d'être le copilote avec le directeur de division. [...] 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. » Bon, après on peut voir, mais l'idée est un peu celle-ci. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)

Trois interlocuteurs différents sur ce sujet ont ressenti la nécessité de nous convaincre du bien-fondé de leur pouvoir sur ce domaine. En effet, de façon intuitive, des opérationnels aussi fortement responsabilisés et sensibilisés aux enjeux financiers, semblent les plus à même de juger de la pertinence des investissements qu'ils souhaitent réaliser. Les témoignages regroupés montrent combien l'équilibre du couple contrôleur de gestion – opérationnel est délicat à obtenir.

d. La cotation des projets

Les cotations – sont un moment clé pour les contrôleurs de gestion d'Equipauto puisqu'ils doivent définir les prix que les équipes commerciales seront à même de proposer pour les produits futurs afin de remporter les contrats auprès des constructeurs. L'erreur n'est guère autorisée car un niveau trop bas risque de réduire des marges déjà serrées et un prix trop élevé peut évincer Equipauto du marché en question, sans autre forme de procès.

C : Qu'est-ce que la cotation ?

Remise d'offres. Remise de prix pour un nouveau marché. Aujourd'hui, on remet une offre technique avec un volet économique au client. Donc ça, ça prend une partie importante de mon temps. On voit ensemble les offres qu'on fait aux clients.

Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto

Quand on se situe trois ans avant le démarrage du produit, il faut choisir le business. Est-ce que je le prends, est-ce que je ne le prends pas ? Je fais quoi comme proposition de prix à mon client ? Que va-t-il financer comme outillage ? Quelle marge vais-je

avoir ? Quel chiffrage ? Donc, là, je travaille beaucoup au niveau des divisions pour les faire progresser, dans **cette façon de procéder, d'anticiper, de travailler sur le business complètement en amont**. D'avoir des bonnes méthodes de calcul des prix de revient prévisionnels, d'avoir les bons outils aussi à court terme, de calculer les bons pay-back et ne pas attendre le moment de l'investissement. Voilà. Ca fait partie des projets en cours, avec les **délocalisations, les constructions d'usines, l'identification de synergies**. (Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto)

Quand on lance un produit nouveau, les procédures chez Equipauto veulent qu'on apporte une première demande de ce qu'on va faire. Donc c'est un premier document qui doit être signé par la branche, voire par le groupe en fonction des cas de figure. **C'est un document où on présente donc le projet et sa rentabilité avant de coter le client**. Et alors les prix qui figurent sont les prix qu'on souhaite coter. Et donc, déjà, pour établir ça, il faut bien comprendre le problème. Il faut avoir validé le chiffrage, avoir identifié les risques etc. Et ensuite, lorsque la cotation est faite, il y a la demande d'investissement où on va faire une analyse beaucoup plus détaillée de la rentabilité du projet. L'investissement, c'est-à-dire la part des outillages qui nous revient. Et on fait des calculs financiers un petit peu plus poussés pour sortir **les taux de rentabilité interne, le pay-back**. C'est les deux indicateurs les plus regardés. Surtout **le pay-back du projet**. Et il y a des commentaires financiers également qu'il faut présenter dans lesquels on donne notre interprétation financière, etc. On donne un avis circonstancié du projet. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)

2.3.3 Nature des relations établies entre contrôleurs et contrôlés

A partir de ces positions respectives des contrôleurs de gestion et des opérationnels, nous pouvons nous intéresser à la nature des relations s'établissant entre eux. Les contrôleurs de gestion reconnaissent l'importance cruciale de la qualité des relations dans leur activité (a). La pression exercée par le système Equipauto sur l'ensemble des collaborateurs, contrôleurs comme opérationnels, joue un rôle prépondérant dans la nature des relations observées, car les contrôleurs de gestion sont les agents de cette mise sous tension (b). En outre, la loyauté fonctionnelle vient renforcer la scission des deux camps (c). Le rôle de tampon face à la pression exercée par les marchés financiers pourra peut-être venir réduire ces divergences (d).

a. De bonnes relations parfois tendues...

Les contrôleurs de gestion indiquent que les relations avec les opérationnels ne sont pas toujours faciles.

*Alors ça marche plus ou moins bien en fonction aussi de la personnalité du directeur de division et de celle du contrôleur financier. Ici, ça marche plutôt bien. **Je peux vous dire que ce n'est pas toujours le cas**. (Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto)*

*Moi, [pour le contact avec les opérationnels] je n'ai pas du tout de problèmes. **Je pense que ce n'est pas forcément facile pour n'importe qui**. Ça dépend des gens. (Laura, Contrôleuse de gestion, Site, Equipauto)*

*On a **une part et une vue business qui est très forte**. Alors, elle est plus ou moins forte, plus ou moins conflictuelle. Ça dépend du management. Ce n'est pas toujours rose. Il ne faut pas se leurrer. **Le copilote, ce n'est pas toujours un super copain**. Là aussi, il y a la mythologie et puis il y a la réalité quotidienne derrière. (Rachel, Contrôleuse financière site, Equipauto)*

En particulier, Georges conte un épisode de sa vie de contrôleur financier de division, lorsqu'il a eu à aider un directeur de site à se « réaligner » avec les objectifs de l'organisation.

*J'ai vécu des situations difficiles quand j'étais à Fontenay-le-Comte où les objectifs du directeurs, on va dire, n'étaient pas les objectifs d'Equipauto. Donc, sur le plan éthique, c'était peut-être limite. **Donc on peut dire qu'on n'avait pas la même échelle de valeurs.** (Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège)*

b. La pression omniprésente

La pression est très forte et se répand dans toute l'organisation, comme chez les fournisseurs. Le contrôleur financier et le directeur de site sont en première ligne, notamment au cours des « Réunions Résultats » mais le discours d'Olivier montre que la pression se diffuse dans toute l'organisation.

*Tous les responsables ont des indicateurs financiers. Le rôle très fort du contrôle financier est assuré par toutes les réunions résultats. **Tous les mois, nous - le directeur du site et moi -, on doit rendre compte de nos résultats et tous les deux, comme on a le pouvoir à deux, les plans d'action, on va les adresser tout de suite.** Simplement parce qu'on est motivés par notre boulot et aussi **parce que sinon, on s'en prend une.** Si on ne réagit pas rapidement, si le mois suivant, vous ressortez la même explication... Bon, c'est un peu un jeu, il faut avoir ça à l'esprit aussi. On fait ce que l'on peut. **Quand on est face à une catastrophe industrielle, les responsabilités, malheureusement, sont partagées. Ce qui n'empêche pas de trouver des solutions.** On va essayer au maximum de proposer, de trouver des solutions. Ces réunions résultats sont vraiment à tous les échelons. Nous, on reporte à nos responsables de branche, et eux ont à justifier leurs résultats au niveau du groupe. Et sur tous les indicateurs. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)*

Le « jeu » sur les multiples indicateurs est un des instruments de cette perpétuelle mise sous tension, et les plus hautes instances de la hiérarchie du contrôle financier y prennent part.

*Et on peut avoir des questions, et les gens « s'amuse », **parce que ce n'est pas vraiment un jeu, à targeter tous les indicateurs.** Si vous avez une bonne marge brute, par exemple, et bien, vous pouvez très bien avoir des questions sur des indicateurs cinq axes. Nous, c'était notre cas. On avait de bons résultats financiers, et **on s'est fait allumer sur nos indicateurs cinq axes qui n'étaient pas bons.** Et concrètement, dans une usine, il y a toujours des choses qui ne vont pas. **Donc, ça permet de maintenir cette culture d'amélioration continue.** [...] Nos résultats, je les démultiplie en co-dir une fois tous les mois, je les présente aux responsables du comité de direction, avec leurs indicateurs personnels. **Par exemple, les scraps, qui étaient très importants, notamment sur une unité produit, et bien, on a un compte de résultat par ligne de produit et le responsable de ligne de produit est targeté là-dessus.** Pour vous dire que ce n'est pas du pipeau, cette fameuse ligne de produit qui ne marchait pas très bien, qui plombait même la rentabilité de la branche, tous les mois, elle est envoyée à Thierry Relais. **Et tous les mois, il suit cela.** Il y a une considérable amélioration... Tout cela pour vous dire comment évolue la culture. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)*

Le « plan moins 30 », lancé en 1995, qui avait pour objectif de réduire les coûts de 30% en deux ans est significatif du type de « chasses aux coûts » menées chez Equipauto. Ces plans de réduction de coûts, s'ils favorisent la recherche d'amélioration de l'outil industriel, se caractérisent en premier lieu par une « chasse au gaspi » qui met l'ensemble de l'organisation et de ses partenaires sous pression.

*Chez Equipauto, il faut savoir qu'il y a quand même des réserves de coûts. On a lancé un truc qui s'appelle **le plan moins 30.** C'est un truc qui a été lancé par Sylvestre Dinetôt en 1995, dont l'idée, **c'était de faire 30% de coûts en deux ans.** Quand il a sorti cela, tout le monde a crié : « **Au fou, enfermez-le !!!** ». En réalité, tout le monde s'est targeté là-dessus, et au final, on les a fait. C'est pour dire, d'abord, que dans les organisations, je pense que de fait, c'est presque humain, **il y a du gaspillage.** Ca c'est le premier point.*

*Deuxième point, ça pousse à **améliorer l'outil industriel**. La démarche que les clients ont avec nous, nous on l'a avec nos fournisseurs, mais pas seulement de pièces, on l'a aussi avec nos fournisseurs industriels. On était sur des process qui n'étaient pas du tout automatisés, donc **on a poussé l'automatisation, on pousse les cadences**. On est un peu dans un process d'amélioration continue. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)*

Les équipementiers tels qu'Equipauto, qui sont en interface immédiate avec les constructeurs, n'ont guère d'autre choix que d'appliquer le même niveau d'exigence et de répercuter la pression qu'ils subissent sur leurs propres fournisseurs.

C: Vous aimez bien les classements. J'ai vu en bas que vous affichiez les meilleurs fournisseurs, mais aussi les moins bons!

*Evidemment, **il faut mettre les moins bons ! [Rires]. Pour les pousser un peu**. Il faut savoir, pour planter aussi le décor général, parce que, même en interne, quand on fait des présentations sur les résultats financiers, on nous prend un peu pour des fous. **On dit que sur l'année, on se fixe des objectifs des réductions de coûts d'achat de 10%**. Alors, là, tout le monde nous dit : « **Les gars, vous êtes fous** ». Il faut savoir alors que les clients, parce que finalement **il faut raisonner en entrées-sorties**, c'est relativement basique, **les clients vous demandent de faire des baisses de prix de l'ordre de 17%**. Cela veut dire qu'actuellement, quand on chiffre les affaires qu'on aura dans deux ans, on les chiffre avec des baisses de prix par rapport aux fonctions actuelles de l'ordre de 17-20%. **Donc, c'est clair que si on ne réagit pas, ça ne va pas aller bien loin**. Donc, certes on a des objectifs très ambitieux, mais le marché l'exige. Et c'est vrai aussi en qualité. On demande à nos fournisseurs de nous livrer sur base de l'ordre de 300 PPM¹⁰². Alors, tout le monde nous dit : « **C'est infaisable !** ». Bon, eh bien, nos clients nous demandent 10 ppm. Donc, si vous ne voulez pas avoir de coûts de non-qualité, si vous rentrez 3000 ppm et que vous voulez faire 10 ppm, vous avez des coûts au milieu, de tris, de tout ce que vous voulez. L'objectif est fixé par les clients. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)*

c. L'intouchable loyauté fonctionnelle

Les contrôleurs de gestion, malgré leur rattachement hiérarchique au directeur opérationnel, revendiquent une loyauté sans faille au réseau financier.

*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 deux, le contrôle du contrôle financier et le directeur, **ont leur mot à dire sur l'évolution, la promotion, les salaires, etc. Les deux interviennent**. (Boris, Contrôleur financier usine, Equipauto)*

Comme le soulignent Edouard et M.Georges, en contre-poids de la décentralisation et de l'autonomie accordée aux différentes divisions, le contrôle financier joue un rôle crucial. La loyauté première des contrôleurs financiers tout au long de la filière doit être une loyauté fonctionnelle. « On ne cache rien à la branche », traduit bien qu'il n'est en aucun cas question pour les contrôleurs de gestion ou les contrôleurs financiers de « couvrir » les errances possibles des directeurs d'entités.

*Donc il faut présenter des analyses claires, du factuel. La règle d'or, c'est **qu'on ne cache rien à la branche**. On leur présente les choses comme elles sont. **Ça, c'est aussi des règles d'éthique du contrôle financier Equipauto**. Ensuite, il faut aussi mettre l'accent sur les points sur lesquels on peut avoir besoin de l'aide de la branche ou plutôt vouloir alerter dans le cas de dysfonctionnements importants. Il faut hiérarchiser la*

¹⁰² Parts Per Million, taux de rebus par million de pièces, indicateur hérité de l'armée américaine.

communication. Et donc là, c'est typiquement mon rôle, au sein du contrôle financier. (Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto)

d. Un rôle de tampon face aux marchés financiers

Les relations entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels ne sont donc pas sous des auspices particulièrement favorables. Toutefois, une nouvelle situation apparaît. La pression des marchés financiers, imposant leurs objectifs à court terme, se doit d'être relativisée afin que l'organisation survive à long terme. Le contrôleur de gestion est alors amené à endosser un rôle de tampon.

La pression des marchés, c'est vrai qu'on la ressent de plus en plus, en particulier depuis qu'on annonce nos résultats tous les trois mois. [...] Mais néanmoins, cela fait partie du rôle du contrôleur financier de savoir slalomer entre les deux, entre les impératifs à court terme, à savoir qu'il faut qu'on tienne les résultats que l'on a annoncés aux marchés, et qu'il y ait de la trésorerie, parce que sans trésorerie, vous ne pouvez plus vivre. Donc, il est normal d'assurer ces éléments dans le court terme, et d'un autre côté, il ne faut jamais sacrifier le long terme. Le jour où vous arrivez à concilier les deux, vous avez gagné. [...] Et donc, là, il y a certains coups de pression dont il faut savoir ne pas tenir compte, pour continuer à pouvoir poursuivre quelques objectifs moyen terme que l'on s'est fixés. [...] Le contrôleur financier doit tempérer. Il doit être capable, à la fois de faire redescendre cette pression, parce que s'il la garde pour lui, il va implorer, et en même temps, de ne pas faire changer de direction toutes les cinq minutes le travail de ses opérationnels. (Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto)

2.3.4 Image des contrôleurs de gestion : la métaphore du copilote et l'omission de la surveillance

Georges, comme Bernard, ont recours à des métaphores similaires pour expliciter le rôle du contrôleur de gestion dans l'organisation Equipauto.

*Il faut savoir que le contrôle de gestion, c'est le spécialiste de la double face, c'est-à-dire, un, voilà la réalité objective. On a performé. On n'a pas performé. Même si on a performé, on aurait pu encore plus performer. On a eu un volume bien supérieur à ce qui était prévu, on n'en a profité que partiellement. **Le rabat-joie.** Mais, globalement, ça a permis quand même de conforter nos équilibres. Et maintenant voilà les actions pour optimiser immédiatement et profiter à plein du volume complémentaire. Donc ce que j'aime bien chez Equipauto, c'est cette **notion vraiment de copilote où on participe à la partie.** Je crois qu'il faut aimer les sports d'équipe, aimer gagner ensemble. Gagner ensemble mais un sport d'équipe où chacun est à sa place. **Et le copilote est à sa place. Il a préparé un carnet de route avec l'équipe, la direction, etc.** Chacun sait ce qu'il a à faire. On prépare la tactique et on commence, on joue la partie. Et puis, dans le jeu, **la fonction de ce copilote, c'est d'être avec les yeux rivés sur son tableau de bord et puis de crier si on dérape par rapport au carnet de route ou donc interpeller lorsque des facteurs favorables sont peu ou mal utilisés.** Alors ça, c'est une analogie avec la course automobile mais on peut faire très bien une analogie avec une équipe de football. Ce qu'a fait un jour monsieur Dinetôt. Au moment de la coupe du monde. Il disait : « **Le contrôleur, il joue la partie mais, en même temps, il est l'arbitre** ». C'est-à-dire que c'est lui qui compte le nombre de buts, qui dit s'il les valide ou pas. C'est lui qui va siffler les hors-jeu. Même le hors-jeu de sa propre équipe, disant : « Vous êtes hors-jeu, là. Vous n'êtes pas conformes à l'éthique, etc. » (Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Equipauto)*

Alors, le contrôleur de gestion a un grand rôle pour faire comprendre aux acteurs, leur donner de leur business une compréhension économique. J'ai un ancien directeur qui disait : « Le contrôleur de gestion, c'est la conscience économique ». Et ça, c'est assez

intéressant. Pour moi, mon objectif, quand j'étais contrôleur de gestion de terrain en usine ou, après, en division, en branche, etc., ça a toujours été que le décideur soit son propre contrôleur. Les contrôleurs ne sont pas là pour remplacer les responsables opérationnels. Ils sont là pour conforter donc leur rôle. Donc ça, c'est extrêmement important. Le contrôleur financier joue vraiment un double rôle. Il est gardien du temple, donc il dépend fonctionnellement du directeur du contrôle financier. Et il est membre de l'équipe, donc il joue la partie membre de l'équipe de direction et il dépend hiérarchiquement de son directeur. Ça, c'est important.

Le contrôleur de gestion devient copilote d'un directeur d'entité. A la fois copilote et à la fois contre-poids. Il va l'avertir de tous les risques qu'il y a sur le parcours, il va tenir la carte. Le parcours aura été décidé avec son chef avant de partir, et donc, il devra guider. S'il ne le dit pas assez fort, le pilote ne l'entendra pas. (Bernard, Contrôleur de gestion, Branche, Equipauto)

Il doit s'intéresser au business, parce que le contrôleur de gestion, de par sa position de N°2 dans les entités Equipauto, il est le conseiller du directeur de l'entité, et donc il peut aussi bien insuffler de bonnes décisions comme des mauvaises. Donc, on a souvent vu des entités qui allaient vers le désastre avec de mauvais contrôleurs financiers, et des entités qui marchaient extrêmement bien parce qu'un contrôleur financier était capable d'apporter une bonne visibilité. Donc, cet aspect devient de plus en plus présent au fur et à mesure où on évolue dans le contrôle de gestion. C'est sentir le business à l'extérieur : les concurrents, le marché, etc. et à la fois à l'intérieur, quelles sont les forces, les faiblesses, des différents services, etc... En fonction de ces forces/faiblesses du marché, le contrôleur de gestion insufflera les bonnes décisions. (Bernard, Contrôleur de gestion, Branche, Equipauto)

Quelle place accorder aux fonctions support dans ce contexte ? Le choix est manifestement de concevoir les services fonctionnels comme des prestataires de service auprès des opérationnels.

L'organisation décentralisée, c'est moins de staff. Veiller à ce que les staffs soient le plus réduits possible, n'embêtent pas les opérationnels et que les meilleurs soient sur le terrain. (M. Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Equipauto)

Deux aspects communs à l'ensemble des postes de contrôleurs de gestion semblent pouvoir être identifiés chez Equipauto : d'une part, la dimension de copilotage et d'autre part, la référence aux standards.

Moi, je définirais la fonction... Chez Equipauto, c'est beaucoup une fonction de copilotage avec le directeur de la division. Alors ça marche plus ou moins bien en fonction aussi de la personnalité du directeur de division et de celle du contrôleur financier. (Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto)

Une autre spécificité d'Equipauto, il y a un truc qui est clair, c'est qu'on n'est pas de grands théoriciens du contrôle, je pense. En fait derrière, si, mais en pratique, non. Ce n'est pas ce que l'on nous demande. On ne nous demande pas de bâtir de grandes théories, et de beaux tableaux dans tous les sens, on nous demande d'aller aux inducteurs, directs. [...] Ca se limite à ça, et on n'a pas besoin de faire d'usine à gaz. Je tenais à le dire. On a un MAF, un manuel administratif et financier dans lequel toutes les procédures sont écrites. Et on ne nous demande surtout pas de réinventer. On nous demande d'appliquer et de faire appliquer. Mais, je pense que c'est très bien, parce que ça a été bien réfléchi. Nous, notre métier, c'est d'aller voir sur le terrain ce que l'on peut faire, justement, et non d'essayer d'améliorer les procédures. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)

Même le plus junior des contrôleurs de gestion que nous avons rencontré chez Equipauto (moins de deux ans d'expérience et quelques mois sur ce site), conçoit sa fonction comme un

véritable copilotage auprès des opérationnels, bien qu'il n'ait qu'un rattachement fonctionnel auprès d'eux.

J'ai les deux unités de production. Deux responsables d'UAP avec qui je travaille fonctionnellement. Et les UAP... Oui, c'est une entreprise en entreprise. C'est-à-dire qu'on a un client qui est l'assemblage et c'est à nous de ne pas décevoir notre client en termes de qualité, en termes de délai, en termes de quantitatif, etc. Et donc voilà. C'est comme être contrôleur de gestion d'une petite structure. (Félix, Contrôleur de gestion usine, Equipauto)

2.4. UNE AUTORITE INCONTESTABLE ET INCONTESTEE AU SERVICE DE LA DIRECTION GENERALE

Si l'on se réfère à la conception de l'organisation de Woodward (1965) ou à celle de la fonction contrôle de gestion d'Anthony (1988), la place de la fonction contrôle de gestion chez Equipauto relève de l'« anomalie organisationnelle ». En effet, la délégation d'autorité qui lui permet de prendre des décisions est contraire à tous les postulats concernant l'organisation du contrôle de gestion et ceux relatifs à la répartition des pouvoirs entre services fonctionnels et ligne hiérarchique. Quels sont les effets organisationnels (2.4.1) et individuels (2.4.2), d'un tel choix sur les contrôleurs de gestion ? Tel sera l'objet de cette dernière partie de l'analyse du cas d'Equipauto.

2.4.1 Avantages et inconvénients organisationnels

La place centrale de la fonction contrôle de gestion au sein d'Equipauto comporte des effets organisationnels souhaités, notamment en termes de focalisation financière de l'ensemble des membres de l'organisation. Toutefois, ce système organisationnel renferme en son sein des effets pervers (b).

a. Le maintien de l'équilibre précaire entre autonomie et centralisation

L'organisation d'Equipauto est toute entière construite autour de la fonction contrôle de gestion. Aussi, la présentation du cas révèle *per se* les avantages organisationnels de la place accordée aux contrôleurs de gestion d'Equipauto. En s'appuyant sur un réseau de contrôleurs de gestion loyaux, mais également des systèmes d'informations développés et une culture puissante, le groupe assure le maintien d'un équilibre entre autonomie et centralisation. Le système que le groupe a mis en place lui permet de mobiliser rapidement et efficacement ses équipes et de parvenir à survivre à la pression financière exercée par les constructeurs automobiles. Il nous semble en revanche davantage pertinent de souligner les dysfonctionnements constatés et potentiels liés au choix de faire de la fonction contrôle de gestion la fonction centrale de l'organisation.

b. Dysfonctionnements constatés

Equipauto est reconnu en France comme étant un modèle de méthodes de contrôle de gestion. Or, comme tout système, il renferme en son sein des effets pervers. Une première source de risque repose sur l'absence de pérennité dans la gestion et sur une myopie d'un système qui

occulterait en partie les questions connexes au contrôle de gestion industriel. En outre, l'obsession de la mesure peut conduire l'organisation à fonctionner dans un modèle de la poubelle (Cohen *et al.*, 1972), où les questions auxquelles on ne peut formuler de réponses mesurables par un indicateur sont tout simplement occultées.

Deuxième source de risque : l'incapacité du système de contrôle d'Equipauto à favoriser l'innovation. Si le système Equipauto semble répondre aux problématiques actuelles posées aux équipementiers, on peut s'interroger sur sa pertinence dans un environnement s'orientant vers des problématiques de coûts à terminaison.

Enfin, apparaît un troisième risque dans la conception limitée de la responsabilité associée à une grande orthodoxie dans le suivi des principes du contrôle de gestion. Comme chacun est évalué strictement sur ses réalisations et qu'aucune marge de manœuvre n'apparaît, la tentation est parfois grande de masquer un problème plutôt que de tenter de le résoudre, s'il l'on n'est pas convaincu d'y parvenir dans le cadre de son mandat.

Un domaine d'expertise restreint, une focalisation sur le court terme et une obsession de la mesure

Les contrôleurs de gestion d'Equipauto sont hyper-spécialisés. Ils reconnaissent qu'ils ont des lacunes en comptabilité et qu'ils sont parfois trop focalisés sur le compte de résultat.

Chez Equipauto, le problème des contrôleurs de gestion ou même des contrôleurs financiers, c'est d'avoir un peu des œillères sur le compte de résultat, sur la marge et de ne pas se préoccuper tellement de tout ce qui est cash. (Vincent, Contrôleur de gestion, division, Equipauto)

Les contrôleurs de gestion reconnaissent la focalisation d'Equipauto sur le court terme.

Le système de management Equipauto a beaucoup de qualités mais une des dérives qui peut être un peu gênante, c'est qu'on est extrêmement focalisés sur les résultats à court terme et qu'on manque parfois de vision claire, de business plan bien étoffé. (Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto)

Le système de contrôle Equipauto repose sur la mesure. Toute l'activité doit être mesurable afin de pouvoir être « mise sous contrôle ». La question est de savoir si cette obsession de la mesure ne suscite pas un déplacement des buts. L'objectif n'est plus de résoudre le problème, mais de le rendre mesurable, de lui associer un indicateur. Le corrolaire de cette dynamique est bien sûr d'omettre toutes les problématiques ne pouvant pas faire l'objet d'une mesure. En réalité, on peut se demander, à l'instar de March et Olsen, si la méthodologie des 5 axes ne devient pas un filtre ne laissant émerger que les problèmes envisageables dans cette logique. La question n'est pas de résoudre les problèmes, mais de s'assurer qu'ils sont mesurés grâce à des indicateurs.

Les contrôleurs de gestion reconnaissent ainsi l'existence de problèmes opérationnels, notamment liés à la production.

On marche malheureusement avec des vagues qui sont un peu liées aussi au turnover de personnel. Très souvent, beaucoup de dysfonctionnements sont liés aux produits nouveaux. On l'a vu. Mais aussi à tout ce qui est flux de non-qualité. Et on en a

énormément sur les produits nouveaux en particulier. (Boris, Contrôleur financier usine, Equipauto)

Le taux d'intérimaire est extrêmement élevé, les responsables opérationnels, nous l'avons vu plus haut, ont peu de pouvoir et peu de reconnaissance. Ces éléments pourraient constituer des pistes d'explication, comme cela nous a été suggéré par un ouvrier intérimaire, travaillant sur une ligne. Les contrôleurs de gestion, eux, préfèrent appréhender ces questions en proposant des « mises sous contrôle » grâce à des indicateurs.

Nos chiffres de rebuts sont importants. Il y a une grosse volumétrie de la production qui est lancée, qui est mise à la benne, qui est rebutée [...]. Donc si tu vas faire un tour en usine, ce sont les bacs verts, ce sont des choses assez grandes. Il y a des risques de dérive, il faut mettre ça sous contrôle. (Félix, Contrôleur de gestion usine, Equipauto)

Innovation et contrôle : une vision, des profils et une organisation difficilement compatibles

Les contrôleurs de gestion, s'ils reconnaissent que l'innovation fait désormais partie des facteurs clés de succès sur le secteur, ne se montrent guère prêts à remettre en question la primauté de la perspective financière. De plus, Equipauto semble rencontrer des difficultés à identifier le profil idéal du contrôleur de gestion de projet. Enfin, l'autonomie souhaitée pour chacune des entités, voire des fonctions au sein de l'organisation rend délicate la gestion des problématiques transversales comme celles du développement de nouveaux produits.

Georges, directeur du contrôle de gestion, tente de montrer que le contrôle et l'innovation ne sont pas antinomiques. Et là encore, la question du temps réapparaît. Il préconise d'innover le plus vite possible et là encore l'obsession du moindre coût réapparaît.

L'enjeu, c'est non seulement l'innovation mais c'est surtout traduire cette innovation le plus rapidement possible en produit et en satisfaction client. C'est-à-dire que si vous développez trop lentement, un, ça coûte très cher, donc c'est prohibitif. Et deux, quand le produit arrive sur le marché, le concurrent l'a placé avant vous, ça n'intéresse plus le marché.

*En fait, il s'agit de piloter l'innovation et de faire... Nous, on l'appelle « développement ». C'est développer l'efficacité. **L'efficacité de l'innovation. Ce qui nous importe, c'est d'innover encore plus avec les mêmes moyens.** [...] Mais l'efficacité de l'innovation, c'est d'avoir la bonne idée au bon moment et de la développer en just-in-time. Donc c'est une équipe. Et c'est travailler en équipe avec des clients. (Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Equipauto)*

Bernard adopte un positionnement similaire. Il reconnaît la nécessité absolue d'innover, même d'un point de vue financier, mais il semble qu'il ne soit pas prêt à faire passer la contrainte financière au second plan.

C: C'est la maximisation sous contrainte de l'enveloppe...

*Oui, enfin, par exemple, on se rend compte aussi que **pour être efficace sur le plan financier, il faut innover.** Parce que quand vous arrivez sur le marché avec un produit complètement innovant, vous êtes le seul. Donc, quelque part, à ce moment-là, **l'innovation est intéressante sur le plan financier.** (Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto)*

Cette primauté accordée au financier aboutit, comme le note Olivier, à un discrédit d'Equipauto en matière d'innovation, par rapport à ses concurrents sur le marché.

Actuellement, on le voit pas mal dans la presse, on publie beaucoup sur **les innovations technologiques d'Equipauto**, la recherche et développement... Histoire de montrer qu'on a une vision stratégique et que nous ne sommes pas que des réducteurs de coûts, car Equipauto souffre un peu de ça. **Quand le client a besoin d'un prix, il vient chez Equipauto, quand il a besoin d'une innovation, il ne vient pas forcément chez Equipauto.** Vu de ma fenêtre, c'est ce qu'ils essayent de corriger un peu. Qu'on ne soit pas que des « cost-cutters ». (Olivier, Contrôleur financier, site, Equipauto)

Les ruptures technologiques, c'est un peu ce qu'il y a de plus dur à avoir. On a coutume de présenter les choses comme cela : il y a la politique des petits pas, donc, l'amélioration continue, chère aux Japonais, et puis, il y a les grosses ruptures technologiques, qui permettent de faire un gain de coûts drastique. C'est un peu le type de ruptures que l'on cherche actuellement. Pour cela, on utilise **une démarche de page blanche**. On se dit : « Pour l'instant, on construit cela comme ça. Eh bien, on oublie ce qu'on fait. Et on va essayer de le construire complètement différemment ». **Mais, c'est extrêmement difficile.** Donc, il y a des partenariats avec **des universités de recherche**, pour justement essayer de développer de nouvelles « techniques » et d'essayer de les appliquer à l'automobile. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)

Si le système Equipauto semble répondre aux attentes de son environnement actuel, correspond-il et sera-t-il capable de s'adapter aux nouvelles problématiques qui semblent émerger ? L'obsession du court terme - vitale à ce jour - est-elle compatible avec une logique d'innovation et d'anticipation propre aux « coûts à terminaison » ?

Olivier, après avoir omis dans la présentation de son équipe de mentionner les chiffreurs, reconnaît leur importance cruciale dans la gestion d'Equipauto.

Au niveau contrôle de gestion, c'est souvent le distingo chez Equipauto, entre le contrôle de gestion industriel et les **chiffreurs et les contrôleurs de gestion R&D**. C'est une grosse partie. **Ce n'est vraiment pas bien de l'avoir oublié, mais c'est symptomatique. C'est symptomatique, parce qu'on est très axé industriel.** Parce que bon, quelque part, si je dis ça à Thierry Relais, je me fais virer, mais **la marge brute qu'on a actuellement, en dehors des leviers industriels, il y a des choses sur lesquelles on ne peut rien faire.** Si vous avez pris une affaire à 0% de marge, vous avez bossé dessus, vous avez fait des réductions de coûts, vous l'avez peut-être amenée à 5-7%, mais ça reste quand même balèze à redresser. **Pour vous dire que c'est bien gentil de travailler sur l'existant, d'optimiser l'industriel et tout, c'est très bien. Mais c'est hyper important de voir les conséquences des affaires que l'on prend actuellement.** Commercialement, on est tous pareil. Les remises d'offres avec nos clients se font par « bill on line ». Les dernières affaires que l'on a cotées, vous êtes à quatre, vous êtes sur Internet, vous voyez les courbes de prix de vos concurrents et vous devez réajuster vos prix comme cela pendant deux heures. Ce sont des enchères inversées en gros. **Vous voyez que si vous n'avez pas ce type de garde-fou, vous allez rapidement faire des conneries. Vous prenez des marges à 5, en vous disant : « Je m'en fous, dans trois ans, on verra, de toute façon, on ne sera plus là, et puis les gens assumeront nos conneries ».** Donc, c'est bien d'avoir ce type d'outils pour dire : « Attendez, là, avec votre portefeuille, vous êtes à 10% de marge, qu'est-ce que vous faites ? ». On est managé là-dessus. Il faut trouver de solutions, des réductions de coûts. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)

Les contrôleurs interrogés ont présenté la question des coûts à terminaison et le contrôle de gestion des projets comme les principaux défis et faiblesses du système actuel de contrôle au sein d'Equipauto. Le contrôleur de gestion projet se place avant le démarrage d'une série et cherche à identifier une marge potentielle. Et la boîte à outils des contrôleurs de gestion industriels ne semble pas être en mesure de modéliser le futur aussi aisément qu'il modèle le présent.

*Pour le contrôleur de gestion projet, on se place avant le démarrage d'une série, d'un produit qui n'existe pas encore en production, mais néanmoins, il a une durée de vie de deux à trois ans. [...] Ca, c'est un métier un peu particulier parce qu'on va fonctionner avec des **taux prévisionnels à partir de taux réels** et on cherche à savoir comment ces taux vont évoluer. Les taux reflètent aussi l'évolution et la stratégie de l'entreprise. (Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto)*

De nouveaux profils de contrôleurs de gestion sont donc recherchés.

Les profils de contrôleurs de gestion projet ne sont pas faciles. Ils sont d'ailleurs ici supportés par un chiffreux qui est quelqu'un du bureau d'études, qui est un technicien qui a eu en plus une formation de contrôle de gestion. (Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto)

Boris met en exergue un autre problème : celui de la communication entre les différents départements. Les limites du découpage de la structure organisationnelle apparaissent cruellement.

Déjà il y a quelque chose qui est assez délicat aussi, c'est tout ce qui est le passage de projet à conception de P1 à P0. C'est-à-dire qu'on annonce la marche d'un projet, qui est un coût, en fait, qui n'existe pas encore. Et tout d'un coup, il tombe en production. Et c'est du jour au lendemain. Et ce lien-là, il faut anticiper, mettre plus en évidence. D'ailleurs, on a les personnes mais elles ne sont pas toutes connectées. A tort. D'ailleurs, je crois qu'on a le même problème sur le côté opérationnel : il y a le projet d'un côté et la production de l'autre. Le projet dit que la production ne sait pas produire et la production dit : « Vous me donnez un cadavre à produire ». Et donc nous, de notre côté... Bon, il n'y a pas du tout d'antagonisme dans les équipes, mais on n'a pas trop de liens. (Boris, Contrôleur financier usine, Equipauto)

Quand le contrôle de gestion rend irresponsable

Deux phénomènes peuvent conduire par une application trop stricte des principes de contrôle de gestion à une véritable déresponsabilisation des individus. En effet, les individus percevant une évaluation jugée trop rigoureuse de leurs actes ont tendance à limiter au maximum les risques qu'ils vont prendre.

Lorsqu'un problème de contrôle se pose dans un site, aucun contrôleur de gestion ne veut le révéler, s'il n'est pas convaincu : 1/ qu'il pourra le régler au cours de son mandat, 2/ qu'il ne lui sera pas reprocher de ne pas avoir diagnostiqué le problème plus tôt. Si l'une de ces questions reste posée, les contrôleurs chercheront à masquer le problème plutôt qu'à s'en charger.

On avait un système d'information qui s'appelait Mac Pac, qui ne nous permettait pas de gérer les immos. Enfin, disons, qui ne nous permettait pas un suivi physique des immos. On avait un gros problème à ce niveau-là. C'est-à-dire qu'on avait des machines, des outillages qui n'étaient pas identifiés, donc tout le suivi se faisait sur Excel et ce n'était pas très carré. [...] Quand je l'ai récupéré, ça faisait déjà trois ans qu'ils étaient dessus. [...] Et puis surtout un peu de politique aussi parce qu'on savait qu'on avait un problème entre le physique et le comptable, donc il fallait un contrôleur financier qui accepte de prendre sur lui un ajustement qui était assez conséquent et, quand on apporte à un contrôleur financier qui vient d'arriver dans la division, qui dit : « OK, il y a tel problème, tel problème », qui en parle à la branche, ça passe bien mais quand c'est, disons, en cours de mandat du contrôleur financier, c'est toujours plus difficile. Vous étiez hors contrôle, vous ne vous en êtes pas rendu compte. Donc ça, ça freine aussi pas mal les choses. Et en même temps c'est un peu démotivant parce que nous, on sait qu'il y a un problème, on n'a pas envie de rentrer une base pourrie dans le système

d'informations. Enfin, ce n'est pas ce qu'on nous demande. Et on voit que, derrière, ça bloque pour des problèmes politiques. (Vincent, Contrôleur de gestion, Division, Equipauto)

Deuxième effet pervers : la déresponsabilisation des opérationnels face aux contrôleurs de gestion. Les opérationnels se retrouvent totalement inhibés par l'obsession de la dimension financière. Olivier souligne les risques de dérive liés à une telle situation.

*Chez Equipauto, je connais des contrôleurs financiers, et j'en connais un bon nombre, - ça fait un peu prétentieux, mais bon, tant pis -, **qui ont trop la culture contrôle et pas assez « intelligent »**. Effectivement, le risque, chez Equipauto, avec une politique bourrin, 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 ? ». J'ai un directeur achats qui vient me voir en me disant cela! Je lui dis : « **Attends, ta responsabilité, ce n'est pas de venir me voir pour cela. C'est de me proposer éventuellement un financement de ces dix mille balles, mais la décision, elle n'est pas que financière** ». Il faut être un peu intelligent. On ne va pas planter le client, parce qu'on ne veut pas dépenser dix mille francs. Il n'y a pas de commune mesure entre l'enjeu et la dépense. **On arrive à des raisonnements complètement débiles, soyons clairs**. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)*

2.4.2 Motifs de satisfaction et d'insatisfaction des contrôleurs de gestion

Les motifs de satisfaction des contrôleurs de gestion sont liés en grande partie à leur influence dans la prise de décision (voir annexe 5.9). Ils se savent considérés, « ont du pouvoir » et l'autonomie qui leur est accordée leur permet de prendre des responsabilités importantes et variées. Tous ces éléments, associées à l'importance accordée à la fonction contrôle de gestion par la direction générale, contribuent à donner aux contrôleurs de gestion une grande fierté, véritable sens de l'honneur. Ainsi, même s'ils reconnaissent les contraintes liées à leur activité, et en particulier l'immense pression qui pèse sur leurs épaules, le stress et un rythme de travail effréné (voir annexe 5.10), ils assument ou sortent silencieusement du système.

2.5. SYNTHESE DU CAS EQUIPAUTO

La fonction contrôle de gestion d'Equipauto ne peut être appréhendée en dehors de la question des choix organisationnels plus larges réalisés par son dirigeant emblématique à la fin des années 1980.

Contrainte par la concurrence intense et par la pression exercée par les constructeurs automobiles, Equipauto a mis en place une organisation dans laquelle la fonction contrôle de gestion est un des maillons essentiels. Il s'agit d'un véritable système, dont la finalité est de favoriser la responsabilisation d'unités autonomes, tout en maintenant un fort degré de contrôle du centre sur ces unités. La fonction contrôle de gestion occupe une place centrale

dans cette organisation, puisqu'elle est à la fois moyen de décentralisation et vecteur de centralisation :

- Les interdépendances entre les unités sont réduites au minimum et des critères financiers permettent à la fois la fixation des objectifs, l'allocation des ressources et à la mesure de la performance. Equipauto conçoit donc une organisation compatible avec la mise en œuvre des principes de la Direction par Objectifs proposée par Drucker. En animant ce système, les contrôleurs de gestion permettent la décentralisation.
- La fonction contrôle de gestion est également un des dispositifs de centralisation. Les contrôleurs de gestion sont ainsi rigoureusement sélectionnés, formés, très rapidement responsabilisés et créent un véritable réseau, dont la loyauté à la direction générale est sans faille. L'exercice de leur pouvoir est toutefois facilité par l'existence de systèmes d'informations perfectionnés, qui ne sont pas remis en question, et par la diffusion d'une culture de management - « les 5 axes » - partagée par tous les membres de l'organisation.

La structure décentralisée et les dispositifs de contrôle financier peuvent rappeler ceux mis en place par Sloan dans les années 1920 chez General Motors. Toutefois, Equipauto accorde à la fonction contrôle de gestion une place prépondérante dans la réussite du système : les managers sont, en partie, dépossédés de leurs responsabilités de management et de leurs responsabilités opérationnelles. D'un point de vue individuel, les contrôleurs de gestion se montrent particulièrement satisfaits de leur travail. Ils sont reconnus par la direction générale, ont de larges responsabilités très jeunes, sont autonomes. Si le chemin est long pour atteindre des postes de direction, ils savent cependant que deux des trois présidents depuis près de vingt ans sont issus de leur rang. La « corporation » que forment les contrôleurs de gestion se sent donc investie d'une mission et doit faire face à ses devoirs. Leurs responsabilités deviennent parfois écrasantes, le rythme de travail effréné et le stress réel. Mais, ils semblent globalement accepter volontiers le revers d'une médaille qu'ils sont si fiers de porter.

Souvent cité comme un modèle de bonnes pratiques en matière de contrôle de gestion, Equipauto fait en effet preuve d'une grande réactivité et semble résister aux pressions de son environnement. Toutefois, les dysfonctionnements organisationnels actuels et potentiels sont souvent occultés. Très orientée court terme, elle fait face à des problèmes de production auxquels elle ne parvient à répondre qu'en fixant de nouveaux indicateurs. En outre, sa vision cybernétique du contrôle, ses choix de structure organisationnelle et le type de contrôleurs de gestion qu'elle forme sont des obstacles pour appréhender les nouveaux défis, comme la gestion de l'innovation, qu'elle doit désormais relever.

Equipauto		
Problématique centrale	Produire et vendre des équipements. Les constructeurs automobiles « sous-traitent » leur contrôle des coûts aux équipementiers. L'asymétrie de pouvoir entre les constructeurs et les équipementiers permet aux premiers de fixer des conditions tarifaires mais également de qualité et de délais particulièrement difficiles aux équipementiers, qui n'ont d'autre choix que de s'adapter.	
FCS	Importance vitale du contrôle des coûts	
Stratégie		
Structure	Divisionnelle	
Groupe dominant	Contrôleurs de gestion	
Tâches	Plan et contrôle budgétaire	Un plan à trois ans existe mais l'urgence est au court terme. Le contrôle budgétaire est extrêmement strict : les contrôleurs de gestion réalisent des analyses poussées des écarts et exigent, voire définissent, les plans d'action des opérationnels.
	Reporting	Reporting complet équivalent à un arrêté annuel par mois. Outil de contrôle majeur de la tête du groupe, notamment pour s'ingérer dans la gestion des divisions.
	Procédures	Division très claire des tâches : le contrôleur de branche les conçoit et le contrôleur de division est responsable de leur application. Le non-respect d'une de ces nombreuses procédures de la part du directeur du site ou de son contrôleur est assimilé à une faute grave, passible de licenciement.
Relations	Intervention des contrôleurs de gestion dans toutes les questions de l'organisation	
Image	Copilote... presque pilote	
Client	Malgré un rattachement hiérarchique à la direction opérationnelle, loyauté absolue et privilège de la ligne fonctionnelle . Réseau très puissant de contrôleurs	
Autorité	Extrêmement forte. Les contrôleurs prennent les décisions opérationnelles	
Homogénéité des postes	Absolue. Les postes de contrôleurs de gestion sont totalement standardisés	
Risques d'effets pervers	<ul style="list-style-type: none"> - Inhibition des opérationnels - Sclérose organisationnelle 	
Effets positifs	<ul style="list-style-type: none"> - Contrôle des coûts efficaces - Grande motivation des contrôleurs 	
Rôles	<ul style="list-style-type: none"> - Maintenir le pouvoir dans les mains de la direction - Alignement des entités opérationnelles sur le modèle standard de l'organisation 	

Tableau 5-8. Synthèse du cas Equipauto

CONCLUSION

Les fonctions contrôle de gestion de Nationauto et d'Equipauto, toutes deux au service de la direction générale, se sont distinguées en ce qu'elles correspondent à deux cas « extrêmes ». Le premier cas, celui de Nationauto, incarne la fonction contrôle de gestion « garde-fou » associée à une autorité limitée de la fonction contrôle de gestion¹⁰³. Ceci peut paraître surprenant à double titre. En premier lieu, le secteur automobile est célèbre pour avoir été précurseur de nombreuses innovations en contrôle de gestion. Du R.O.I. (Return on Investment) de General Motors, au target costing, l'automobile semble friande des outils du contrôle, d'autant que ses marges sont faibles et la concurrence intense dans le secteur. A priori, cela laissait plutôt supposer une forte autorité de la fonction contrôle de gestion. Il n'en est rien. Tout d'abord, il semble qu'une grande partie de l'activité du contrôle des coûts, auparavant cruciale, a été sous-traité auprès des équipementiers. Le cas de Nationauto nous rappelle également que les outils du contrôle ne sont pas la propriété des contrôleurs de gestion. Ces derniers ont de nombreux concurrents à la frontière, comme les qualitatifs, mais surtout les managers eux-mêmes. En second lieu, on peut se demander pourquoi une direction générale se dote d'une fonction pensée pour être à son service sans favoriser son autorité. Des rôles latents de la fonction contrôle de gestion émergent alors : la fonction contrôle de gestion apparaît comme une étape de la formation des cadres dirigeants. Elle doit leur permettre d'acquérir une perspective gestionnaire au sens large, les sensibiliser à la dimension financière des décisions qu'ils seront amenés à prendre. Ce rôle de formation, comme le souligne Simon (1944) dès sa thèse de doctorat est un des processus essentiels de contrôle :

*La formation, comme la loyauté institutionnelle, influence les décisions de « l'intérieur ».
C'est-à-dire que la formation prépare le membre de l'organisation à prendre des décisions satisfaisantes de lui-même (Simon, 1944, p. 24)*

A l'opposé, la fonction contrôle de gestion d'Equipauto représente l'idéal-type de la fonction contrôle de gestion omnipotente, jouissant d'une autorité incontestée et incontestable. La spécificité de cas réside dans l'impression que l'organisation a été façonnée pour servir la fonction contrôle de gestion. La représentation parcellisée du temps et de l'organisation facilite la mesure et semble émaner d'un « pur modèle de contrôle de gestion » :

Le temps du héros se découpe en tranches. Veni, vedi, vici a dit Jules César. Le modèle du contrôle sépare le temps de la décision du temps de l'action. Nous sommes dans une logique de l'anticipation qui correspond à un environnement planifiable (Burlaud et Simon, 1997, p. 66).

Cette fonction contrôle de gestion, ultra visible, est au cœur d'un système qui a pour rôle de ramener le pouvoir dans les mains de la direction. Les risques majeurs associés à une telle autorité doivent être soulignés : myopie, inhibition des opérationnels, aversion au risque (Bouquin, 2001, p. 421).

¹⁰³ Toutefois, la très faible homogénéité des postes de contrôleurs de gestion chez Nationauto nous incite à nous montrer prudente dans la généralisation de nos analyses à l'ensemble de l'organisation. A l'opposé, l'homogénéité des postes de contrôleur de gestion, dans l'ensemble d'Equipauto, est quasiment parfaite.

Chapitre 6 - PROPOSITION D'UNE TYPOLOGIE ET ETUDE DES DETERMINANTS

INTRODUCTION

L'analyse approfondie des quatre idéaux-types dans les chapitres quatre et cinq nous permet de construire une typologie des fonctions contrôle de gestion.

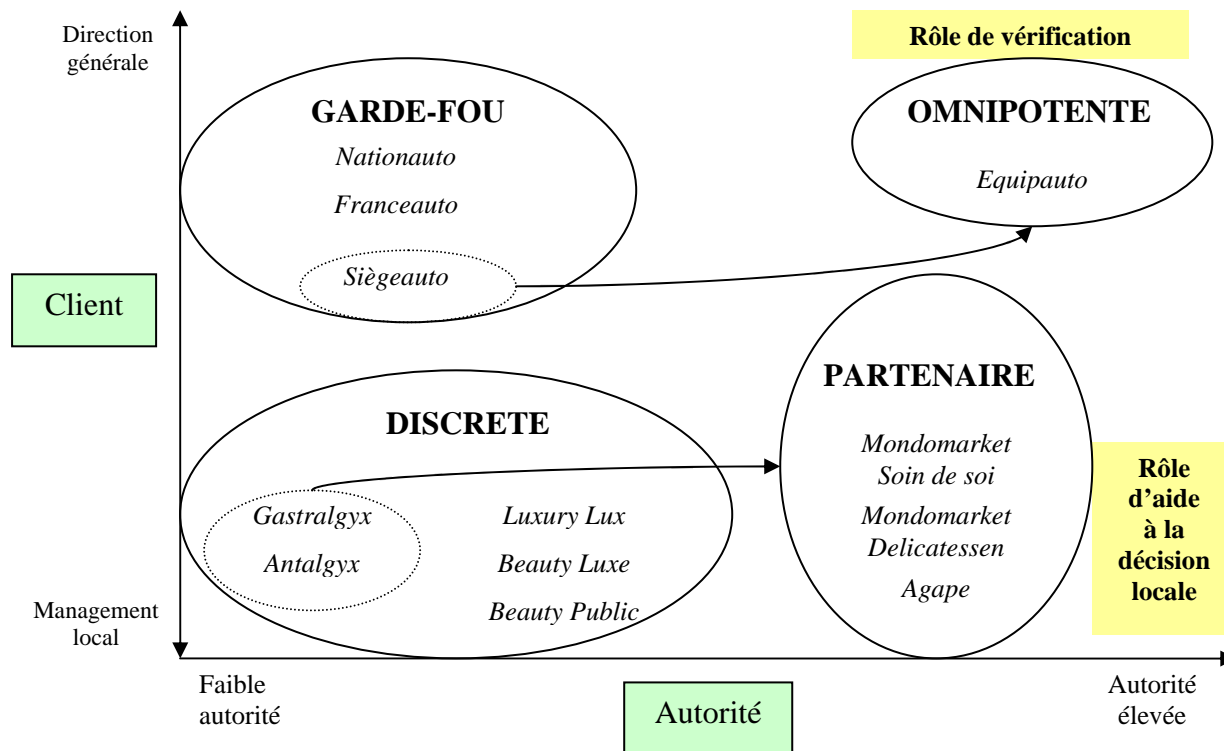


Figure 6-1. Les idéaux-types de fonctions contrôle de gestion

Le classement n'est pas l'objectif de cette catégorisation. En élaborant une typologie, nous souhaitons donner un sens théorique aux observations empiriques. Cette discussion théorique doit permettre de décrire la logique interne des différents idéaux-types identifiés :

*L'analyse typologique est un instrument de clarification du réel et d'intelligibilité des relations sociales, qui consiste à **comparer les résultats d'une enquête à une idée abstraite construite par le chercheur en fonction de son point de vue** (Schnapper, 1999, p. 5).*

*La méthode typologique n'a pas pour objet de classer les personnes, mais **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).*

Dans une première section, nous allons présenter chacun des idéaux-types. Après une description approfondie, nous expliciterons la logique de construction des fonctions contrôle de gestion type et soulignerons les apports de cette typologie par rapport aux typologies existantes présentées dans le chapitre 2 (Section 1.1.2.d). Dans une deuxième section, les

facteurs susceptibles d'influencer la fonction contrôle de gestion seront étudiés et permettront de formuler des propositions. Dans une troisième section, trois études de cas illustratives d'un changement de fonction contrôle de gestion sont examinées. En effet, la fonction contrôle de gestion est parfois présentée comme un acteur du changement (Chevalier-Kuszla, 1997 ; David, 1999 ; Bouquin, 2001). L'étude de situations dans lesquelles la fonction contrôle de gestion est investie de ce rôle semble donc indispensable pour comprendre ce à quoi sert la fonction contrôle de gestion et compléter les idéaux-types mis en évidence. Nos résultats montrent que le changement de la fonction contrôle de gestion est souvent difficile et que, de plus, il ne suffit pas à modifier en profondeur le fonctionnement et les routines de l'organisation.

Section 1 LES QUATRE IDEAUX-TYPES DE FONCTION CONTROLE DE GESTION

Quatre idéaux-types de fonction contrôle de gestion émergent de l'analyse comparée de nos études de cas : la fonction contrôle de gestion partenaire, discrète, garde-fou et omnipotente. Cette section a pour objet de présenter chacun de ces idéaux-types. Chaque présentation adoptera la structure suivante : après avoir présenté de façon concise les différentes entreprises et leur fonction contrôle de gestion, nous comparerons leurs traits afin de faire apparaître les éléments caractéristiques de l'idéal-type. Nous proposerons ensuite un schéma explicatif de la logique de la fonction contrôle que nous discuterons. Pour conclure cette section, nous rapprocherons nos idéaux-types des modèles existants dans la littérature.

1.1. LA FONCTION CONTROLE DE GESTION PARTENAIRE

La fonction contrôle de gestion partenaire travaille en étroite collaboration avec les opérationnels (1.1.1). Ce mode de fonctionnement induit des avantages et des risques spécifiques (1.1.2).

1.1.1 *La fonction contrôle de gestion partenaire : illustration et synthèse*

Mondomarket est l'idéal-type de la fonction contrôle de gestion partenaire. Agape s'en rapproche cependant sur de nombreux points (a). La comparaison des entreprises de ce groupe permet de mettre en évidence les traits saillants de la fonction contrôle de gestion partenaire (b).

a. *Agape*

Agape est l'un des leaders mondiaux de l'industrie agro-alimentaire. Agape regroupe plus de 250 000 collaborateurs dans le monde, 480 usines et les produits qu'elle fabrique et commercialise vont des eaux minérales aux produits pour nourrissons, en passant par le café et les produits laitiers. L'organisation générale d'Agape peut être qualifiée de matricielle : une division zones géographiques-types de produits structure l'entreprise. De plus, des directions fonctionnelles, par métier (finance, marketing, supply-chain) s'ajoutent afin de gérer certains projets transversaux. Le tableau suivant présente les profils des trois personnes interviewées.

AGAPE	Années expé. Contrôle	Années expé. Poste	Formation	Intitulé du poste	Position hiérarchique	Rattachement opérationnel	Type d'unité
M. Anvers	3	3	MSG+ DECF	Directeur du Contrôle de gestion d'une BU	N	Directeur d'une BU	Business Unit
M. Mons	9	4	Ecole de commerce	Contrôleur opérationnel zone	N	Directeur de zone	Zone
M. Namur	29	3	Ecole de commerce	Contrôleur opérationnel zone	N	Directeur de zone	Zone

Tableau 6-1. Profil des personnes interviewées chez Agape

Agape doit vendre des produits marketés dont l'élasticité prix est importante, sur un marché fortement concurrentiel. Le couple chef de produit – contrôleur de gestion apparaît comme un tandem équilibré où chacun a son mot à dire dans la prise de décision.

Donc 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)

Le quotidien des contrôleurs de gestion d'Agape est rythmé par un travail de fond sur l'information : « il faut savoir faire parler les chiffres ». Cette compétence technique requiert, outre une connaissance approfondie du fonctionnement des systèmes d'information, une maîtrise des flux d'information et des processus, mais également un réseau interne, et parfois externe, d'informateurs. Concernant les tâches, les analyses du réalisé pour la direction et la communication financière s'enchaînent aux simulations pour les opérationnels qui cherchent sans relâche à maximiser l'efficacité de leurs opérations marketing. Si les tâches des contrôleurs de gestion semblent servir autant la direction que le management local, il semble que le partenariat avec les opérationnels soit privilégié par les contrôleurs de gestion.

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)

Les contrôleurs de gestion, chez Agape, se voient ainsi comme des copilotes.

Tous les contrôleurs de gestion qui font leur métier à ce niveau-là, c'est exactement le copilote. Vous prenez un type qui est copilote dans un avion, s'il a n'a pas envie d'être pilote, c'est que c'est pas un bon copilote. C'est la logique du truc. (M. Namur, Contrôleur de gestion opérationnel, Zone, Agape Boissons)

Au service des opérationnels, les contrôleurs de gestion ont conscience de l'autorité importante dont ils disposent :

Aujourd'hui, je suis à l'origine de plus de décisions que je ne pourrais en prendre en étant responsable opérationnel. A 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)

D'un point de vue individuel, ils expriment donc une grande satisfaction à « être au cœur de l'action ». Ils participent à des décisions stratégiques et s'estiment reconnus dans l'organisation. Ils regrettent toutefois la pression qu'ils doivent supporter et évoquent des situations parfois conflictuelles avec les opérationnels.

D'un point de vue organisationnel, les avantages résident dans la capacité à responsabiliser l'ensemble des membres de l'organisation aux contraintes financières et à parvenir à des décisions qui ne sacrifient pas la stratégie au financier, ni l'inverse. La contre-partie est la fragilité de cet équilibre et le risque majeur repose sur la gestion d'une pression jugée trop élevée.

*Vous êtes quand même dans une situation où vous savez [que votre directeur opérationnel] est en train de dépenser tous ses frais marketing en dépenses commerciales, il y a des vases qui communiquent assez facilement dans les comptes parce que pour lui c'est une façon de gagner du volume plus rapidement. Au niveau de ce qu'on peut regarder de haut, ce n'est pas bien parce qu'on ne construit pas la marque et parce que ça pourrait le marché... Votre conviction à vous, **elle va se situer un peu entre les deux** en disant: "OK, d'un côté j'ai des gens qui sont très technocratiques, ils pensent que si je fais de la pub tout va s'arranger, je ne vais même pas avoir besoin de donner des conditions commerciales et de l'autre côté j'ai des vendeurs qui vont un petit peu à la facilité etc." Vous allez gérer votre tolérance par rapport au truc en disant ok, jusque-là ça va, j'aide et **je vais même probablement aider à bidouiller cela pour que ça ne se voie pas trop**, et à partir d'un certain moment, je suis aussi obligé de prévenir. En fait on a fait ça, on pense que c'est bien de l'avoir fait, mais on préfère quand même vous prévenir qu'on l'a fait. C'est des situations qui sont vachement ambiguës, ou 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)*

M. Namur a largement insisté, au cours de l'entretien que nous avons eu avec lui, sur la « tolérance à l'ambiguïté ». Selon lui, la pression financière a fait apparaître un nouveau contrôleur de gestion, véritable « business partner », dont l'objectif est de « coller à tout prix aux déclarations du DG en conférence de presse »

Le contrôleur est donc de moins en moins un prévisionniste, et encore moins un analyseur d'écart (les deux mamelles traditionnelles du métier, et concrètement ce que l'on apprend à l'école), mais plutôt celui qui va "faire advenir" (make it happen) les objectifs.

La question n'est plus "qu'est ce que je suis capable d'atteindre ?", suivi de multiples révisions de ce budget et d'analyse de "pourquoi j'ai dévié dans un sens ou dans l'autre", mais "comment je vais atteindre l'objectif ?" (plan d'action), suivi de "comment je vais l'atteindre quand même malgré les déviations ?".

[...] L'ambiguïté additionnelle créée par ce déplacement est effrayante ; le titre de copilote prend vraiment tout son sens : il s'agit de faire atterrir cet avion à Buenos Aires par tous les moyens, et il n'est plus acceptable d'atterrir à Stockholm sous prétexte que le vent a changé. (M. Namur, Contrôleur de gestion opérationnel, Zone, Agape Boissons)

Parmi l'ensemble des entreprises de l'étude préliminaire, Conso, entreprise de grande consommation, semblait correspondre à ce modèle.

b. Les traits saillants

La comparaison des caractéristiques des différents cas illustrant la fonction contrôle de gestion partenaire permet d'identifier les traits caractéristiques de cet « idéal-type » (Tableau 6-2) :

- Les entreprises semblent toutes évoluer sur des marchés fortement concurrentiels. Elles sont confrontées à une même problématique de gestion d'un portefeuille de marques avec

une double contrainte de pression sur les prix et donc sur les coûts et l'engagement dans une stratégie de différenciation.

- Le recours aux outils du contrôle de gestion est facilité par la nature routinière des tâches opérationnelles, en l'occurrence, les opérations marketing.
- Les structures organisationnelles sont similaires dans l'ensemble des organisations, qui optent pour un découpage matriciel et pour la création de « business units » autonomes, évaluées sur leurs résultats. Dans chacune de ces unités, le nombre des contrôleurs de gestion varie de un à huit, suivant la taille des unités et l'existence de structures de contrôle de gestion « support », en charge du reporting et de la communication avec la direction du groupe.
- Le groupe dominant dans ces structures est indéniablement le tandem chef de produit-contrôleur de gestion.
- Les contrôleurs de gestion prennent une part active dans l'élaboration du plan, notamment, par le biais de simulations sur les prévisions de vente des produits à venir ou l'évaluation des phénomènes de cannibalisation entre les différents produits. Une grande partie de leur activité est dédiée à l'analyse des résultats mais également des contributions des opérations marketing et la réalisation de simulations dans une logique d'optimisation de l'utilisation des moyens.
- Les contrôleurs de gestion ont conscience de l'importance des relations qu'ils entretiennent avec les managers opérationnels et engagent un véritable partenariat avec eux.
- Les contrôleurs de gestion se perçoivent comme des alliés des opérationnels et bien que des tensions ne soient pas exclues, ils ne souffrent ni de l'image traditionnelle de « compteur de haricots » ni de celle de « surveillant ».
- D'un point de vue individuel, les contrôleurs de gestion sont satisfaits d'être au cœur de l'action, bien qu'ils aient parfois le sentiment d'être totalement absorbés par des tâches strictement opérationnelles et qu'ils regrettent de ne pouvoir s'intéresser à des questions financières plus « complexes » ou différentes.
- Au niveau organisationnel, pour l'ensemble des entreprises, ce partenariat est présenté comme une réponse rationnelle à la double contrainte de l'innovation et des coûts. Les risques latents de manipulation du résultat du fait d'une pression des marchés en constante augmentation n'ont été évoqués que dans une seule entreprise. Reste à savoir si les autres organisations ne sont pas concernées ou si les contrôleurs de gestion ont préféré occulter cette question.

Le rôle de la fonction contrôle est indéniablement celui d'une aide à la décision locale.

	Mondomarket Soin de Soi	Mondomarket Delicatessen	Agape	PARTENAIRE
Problématique centrale	Vendre des produits cosmétiques en grande distribution	Vendre des produits alimentaires en grande distribution		Vendre des produits marketés de grande consommation
	Mondomarket et Agape gèrent un portefeuille de marques sur des marchés lisibles mais relativement mûrs, à taux de marge variables. La différenciation repose essentiellement sur des innovations marketing, dont l'impact peut être relativement aisément modélisé par les outils de contrôle de gestion.			Gestion d'un portefeuille de marques, tâches routinières facilement modélisables par les outils du contrôle, innovation
FCS Stratégie	Différenciation mais grande sensibilité du marché aux prix			Différenciation mais grande sensibilité du marché aux prix
Structure organisationnelle	Structure matricielle produit/pays			Matricielle
Groupes dominants	Tandem chef de produit-contrôleur			Tandem chef de produit contrôleur
Tâches	Plan et Contrôle budgétaire	Plan à moyen terme dédoublé pour l'interne et le niveau groupe. Analyses du résultat Réflexions permanentes de réallocations		Plan Analyses du résultat, réflexions permanentes de réallocations
	Reporting	Complet destiné à la communication financière, à la tête du groupe et à présentation interne		Reporting destiné à la tête de groupe et à la communication externe
	Procédures	Les procédures jugées essentielles par les contrôleurs sont assez naturellement intégrées par les opérationnels		Procédures facilement acceptées
Relations	Partenariat avec les chefs de produit			Partenariat
Image	Complice			Complice
Client	Management local			Management local
Autorité	Indéniable. Les décisions sont prises conjointement.			« Naturelle »
Effets positifs	- Imbrication totale entre le contrôle de gestion et l'opérationnel - Le contrôleur de gestion est perçu comme un allié			- Imbrication contrôle de gestion et opérationnel - Le contrôleur de gestion allié
Risques pervers d'effets	Phagocytage des contrôleurs de gestion par les équipes opérationnelles qui peut mener à la manipulation des comptes			Phagocytage des contrôleurs de gestion Peut mener à la manipulation des comptes
Rôle	Aide à la décision locale			Aide à la décision locale

Tableau 6-2. Profil de la fonction contrôle de gestion partenaire

1.1.2 Logique de la 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 (❶), 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 (❷). 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 (❸). 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. 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 (❹). 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.

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 (❺). 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. 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 la fois 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. La fonction contrôle de gestion partenaire remplit avant tout un rôle d'aide à la prise de décision locale.

Proposition 1

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.

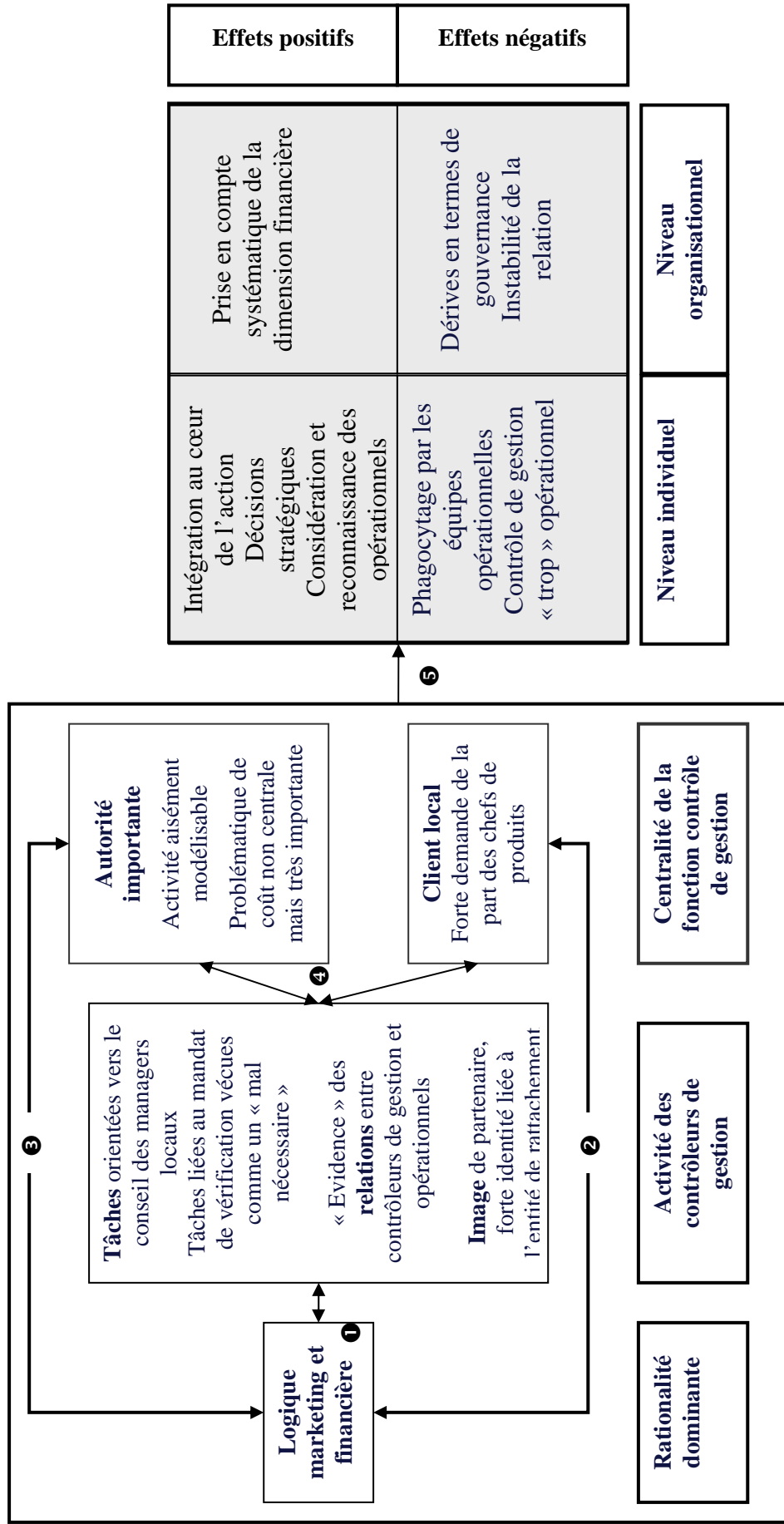


Figure 6-2. Logique de la fonction contrôle de gestion partenaire

1.2. LA FONCTION CONTROLE DE GESTION DISCRETE

La fonction contrôle de gestion discrète correspond à une fonction dotée d'une autorité faible et dont le principal client devrait être le management local (1.2.1). L'analyse comparée des différents cas permet de formuler une proposition de logique explicative des fonctions contrôle de gestion discrètes (1.2.2).

1.2.1 *La fonction contrôle de gestion discrète : illustration et synthèse*

Beauty or not Beauty est l'idéal-type de la fonction contrôle de gestion discrète. Luxury Lux s'en rapproche cependant sur de nombreux points (1.1.1a). La comparaison des entreprises de ce groupe permet de mettre en évidence les traits saillants de la fonction contrôle de gestion discrète (1.1.1b).

a. *Luxury Lux*

« Luxury Lux ». La simple évocation du nom de ce groupe symbolise l'univers du luxe. Présent dans une centaine de pays, réalisant un chiffre d'affaire de 12 milliards d'euros en 2003 et 80 % de ses ventes à l'international, Luxury Lux affiche une forte volonté d'innover et de dynamiser le marché du luxe avec un réseau de distribution en croissance toujours plus rapide. Le tableau suivant présente le profil des personnes interviewées chez Luxury Lux¹⁰⁴.

Luxury Lux		Années expé. Contrôle	Années expé. Poste	Formation	Intitulé du poste	Position hiérarchique	Rattachement opérationnel	Type d'unité
Beauté Parfums	Carine	5	3	Ecole de commerce	Contrôleuse de gestion opérationnel	N	Directeur d'une BU	Business Unit
Beauté Parfums	Marie	2	1	Ecole de commerce	Contrôleuse de gestion reporting	N	Directeur de zone	Zone
Distribution	Léna	12	3	Ecole de commerce	Contrôleuse de gestion zone	N-1	Directeur financier	Siège
Alcool	Thibault	4	3	IEP + Ecole de commerce	Contrôleur de gestion industriel	N-1	Directeur d'usine	Usine
Siège	Eléonore	8	3	Université	Contrôleuse de gestion	N-2	Directeur financier	Branche

Tableau 6-3. Profil des personnes interviewées chez Luxury Lux

D'une taille relativement similaire à celle de Beauty or not Beauty, l'un de ses principaux concurrents sur le domaine des parfums et de la cosmétique, Luxury Lux est, à la différence de Beauty or not Beauty, géré comme un pool de sociétés que le PDG achète et revend en fonction des espérances de rentabilité et des stratégies de construction d'une image de luxe.

Si tu veux, Luxury Lux, c'est un pool de sociétés qui vend et rachète. Pour le moment, on en fait partie... Mais, de toute façon, c'est toujours comme ça que [le PDG] l'a voulu. Ne pas avoir un mastodonte uniforme, avoir plein de maisons reconnues dans le monde,

¹⁰⁴ La diversité des profils et de leur environnement rend délicat la formulation de conclusions. Nous appuyons donc essentiellement notre analyse sur les témoignages des contrôleuses de gestion de la filiale parfums, de même niveau que ceux rencontrés chez Beauty or not Beauty.

qui sont le symbole du luxe, etc. Mais sans pour autant qu'elles deviennent toutes identiques. (Carine, Contrôleuse de gestion, Business unit, Luxury Lux)

Si le style de gestion de groupe relève du contrôle financier, la forte rentabilité des « maisons » - mais également la dimension créatrice et faiblement modélisable de l'activité - placent les critères financiers au second plan des préoccupations opérationnelles :

*Et il y a beaucoup de rentabilité. Une rentabilité de folie. Ça prouve que, dans une société où il n'y a pas trop de problèmes de rentabilité, l'aspect finance et contrôle de gestion passe un peu au second plan, voire en dernier! [...] Dans ces sociétés-là, le **marketing est roi**. Ce sont un peu des enfants gâtés. Au marketing créatif, ils font de très belles choses, tout fonctionne bien. Du coup, la présidente leur donne carte blanche. Le **directeur des opérations s'énerve un peu quand il n'y a pas de repères** mais après, finalement, quand il voit que le chiffre d'affaires suit...Il ne dit rien. Et par exemple, quand les produits sortent, **il n'y a pas de validation du comité de direction**, avant. C'est-à-dire que le market lance des pubs ou des trucs et parfois, la Présidente ne les a pas vus. (Carine, Contrôleuse de gestion, Filiale, Luxury Lux)*

La rationalité marketing s'impose donc à l'exclusion de toutes les autres :

*La logique du luxe et du marketing : « **Il vaut mieux un beau produit qu'un produit moche lancé à temps** ». Et **lancé pas cher**. On est dedans! (Carine, Contrôleuse de gestion, Filiale, Luxury Lux)*

Le quotidien des contrôleurs de gestion de cette petite filiale de parfums qui s'est développée avec une extrême rapidité –de 40 collaborateurs à plus de 200 en l'espace de trois ans- est rythmé par la fiabilisation des process, de l'établissement de méthodes de validation et de procédures de travail relevant davantage du contrôle organisationnel que des « zones classiques » d'intervention de la fonction contrôle de gestion (i.e. contrôle de gestion, systèmes d'information, comptabilité, consolidation...).

*Donc le directeur du marketing est quand même censé aller voir le comité de direction. Mais ça se passe quand même **souvent de manière assez informelle**, pour valider les projets. Maintenant, est-ce que ça va jusqu'au contrôle de gestion pour que nous, on dise: "Mais vous avez vus vos coûts de revient, ce n'est pas possible, on ne va jamais faire de marge"... Ça, ce n'est pas toujours le cas. Donc **une de mes missions était de suivre le lancement des nouveaux produits ou du plan marketing et essayer de faire un business plan** en disant : "Voilà. C'est tel produit, il aura telle référence. La cible, c'est ça." Souvent on ne connaît pas vraiment la cible. Enfin, on crée un beau produit et puis après on ne sait pas si on va le vendre aux jeunes, aux moins jeunes. Et puis le positionnement prix et le prix de revient. Parce que, souvent, jusqu'au moment où on le met sur le marché, on ne connaît pas vraiment le prix de revient. (Carine, Contrôleuse de gestion, Filiale, Luxury Lux)*

*Moi, j'ai découvert des trucs inimaginables. **Dès que tu te penchais sur le moindre dossier, tu voyais que rien n'était sous contrôle** et qu'il y avait plein de trucs à faire. (Carine, Contrôleuse de gestion, Filiale, Luxury Lux)*

*C'est plus une **question de process**. Ce n'est pas tant les coûts. Bon, les coûts, c'est une chose. De toute façon, les coûts, tu les subis. Tu ne peux pas forcément tout anticiper. Mais oui, essayer d'améliorer le process. Ici, je pense, en ce moment, c'est ce qui manque le plus. (Marie, Contrôleuse de gestion, Filiale, Luxury Lux)*

L'effervescence d'un tel environnement s'avère plutôt défavorable aux tâches classiques du contrôle de gestion comme des analyses d'écarts ou d'optimisation des moyens alloués. La première tâche des contrôleurs de gestion -et la seule- est pour l'instant, d'obtenir les informations.

*C'est vraiment la culture de l'oral. Donc pour nous, au contrôle de gestion, **ce qui est super dur c'est d'avoir les infos**. On court partout pour avoir les infos. Et on essaie de demander à être systématiquement en copie. (Marie, Contrôleuse de gestion, Filiale, Luxury Lux)*

La création de procédures et l'imposition de celles-ci aux opérationnels, dans la mesure où l'essentiel des contacts établis le sont à propos de demandes d'informations ou d'exigences de la part des contrôleurs de gestion, ne sont guère favorables à la construction de relations de qualité avec les opérationnels :

*On est un peu montrés du doigt. **Le contrôle de gestion est quand même une fonction support**. Donc on existe par les autres et on est là pour les autres. (Marie, Contrôleuse de gestion, Filiale, Luxury Lux)*

Certains contrôleurs de gestion « rabattent » leurs velléités de sensibilisation financière des chefs de produit sur les assistantes marketing -à qui, les chefs de produit délèguent toutes les tâches « non stratégiques », comme la gestion des commandes-

*Vraiment ce qui me plaît le plus, c'est **le rapport que j'ai avec les assistantes**. [...] Tu vois, depuis que je suis là, j'ai réussi à les sensibiliser vachement aux problèmes financiers. (Carine, Contrôleuse de gestion, Filiale, Luxury Lux)*

Les constants rappels à l'ordre qu'ils font aux opérationnels pour qu'ils changent et structurent leurs méthodes de travail les conduisent à avoir une image de donneur de leçon.

*C'est vachement difficile parce que c'est sûr qu'il ne faut pas que **tu sois donneur de leçons**. (Carine, Contrôleuse de gestion, Filiale, Luxury Lux)*

Les satisfactions essentielles des contrôleurs de gestion résident dans l'identification de failles -très importantes- de contrôle interne. Celles-ci leur donnent la sensation immédiate d'être utile.

*Je m'étais rendu compte de plein de problèmes, **qu'on avait des stocks cachés de 4-5 millions de francs**. Tu mets ton nez dans le truc, tu arrives, tu as vingt-cinq ans, tu n'as aucune expérience et puis tu te dis : « Ce n'est pas possible. Il y a quelqu'un d'autre qui aurait dû le voir avant moi ». (Carine, Contrôleuse de gestion, Filiale, Luxury Lux)*

Le problème est que les contrôleurs de gestion, en soulevant sans cesse de nouveaux dysfonctionnements, finissent par être mal perçus par leur propre hiérarchie fonctionnelle.

*Maintenant, j'ai découvert d'autres trucs. **Mais il y a tellement de problèmes**, tu mets tellement de trucs sur le tapis qu'à la limite des fois **tu as l'impression que, au contraire, tu embêtes ton chef** ou le directeur des opérations parce que tu ne le rassures pas. (Carine, Contrôleuse de gestion, Filiale, Luxury Lux)*

L'avantage majeur de ces choix organisationnels est l'extrême rapidité de développement des nouveaux produits. Les structures souples, peu formalisées permettent ainsi de « coller » aux tendances du marché.

*Le marketing, par exemple, **on a des temps de développement produits parfois de six mois**. Tu vois **Beauty or not Beauty**, ils mettent trois ans pour développer des produits. (Marie, Contrôleuse de gestion, Filiale, Luxury Lux)*

Cela suppose toutefois que l'on accepte l'éventualité d'un échec commercial important et des failles de contrôle interne importantes, ce qui relègue le contrôle de gestion au second plan.

*Donc, tant qu'on était une petite équipe, c'était gérable. Et puis l'information circulait assez bien parce qu'on n'était pas nombreux. Maintenant ça devient plus difficile. D'ailleurs, **on a eu un échec commercial à cause de quelque chose comme ça**. C'était le parfum de poche. On l'a développé tellement vite que, bon, déjà, le produit était*

moche....Et techniquement, le produit se cassait quand tu enlevais la recharge. Donc, la catastrophe. Donc gros échec, ça nous a coûté pas mal d'argent, tout ça. Mais ça n'a pas suffi pour qu'il y ait une remise en question. Mais je pense que, petit à petit, ça va agir.
(Marie, Contrôleuse de gestion, Filiale, Luxury Lux)

La fonction contrôle de gestion chez Luxury Lux semble scindée en deux. Les contrôleurs de gestion décentralisés sont détenteurs que d'un faible mandat de vérification auprès des managers opérationnels et semblent peu influencer la prise de décision. En revanche, les contrôleurs de gestion du siège, dans le cadre d'un style de gestion de groupe qui relève du contrôle financier (Goold et Campbell, 1987b), participent activement à l'évaluation de la santé financière et des performances des différentes maisons.

Dans l'étude préliminaire, d'autres fonctions contrôle de gestion comme celles d'Edisoft, l'éditeur de logiciel, ou d'Ex-libris, évoluant dans le secteur du multimédia, ainsi que celles des services aux entreprises, Pub, Airport et Security se rapprochent de l'idéal-type que constitue la fonction contrôle de gestion discrète.

b. Les traits saillants

La comparaison des caractéristiques des différents cas illustrant la fonction contrôle de gestion discrète permet d'identifier les traits caractéristiques de cet « idéal-type » (Tableau 6-4) :

- Les entreprises semblent toutes évoluer sur des marchés fortement concurrentiels, mais à fort taux de marge. Elles sont toutes engagées dans une stratégie de différenciation, où les dépenses marketing sont perçues comme des investissements qu'il n'est pas vertueux de réduire.
- Le recours aux outils du contrôle de gestion est rendu difficile par le manque de transparence, volontaire ou involontaire, des opérationnels sur leur activité.
- Les structures organisationnelles sont similaires dans l'ensemble des organisations, qui optent pour un découpage matriciel et pour la création de « business units » autonomes, responsabilisées sur leurs résultats. Dans chacune de ces unités, le nombre des contrôleurs de gestion varie, suivant la taille des unités et l'existence de structures de contrôle de gestion « support », en charge du reporting et de la communication avec la direction groupe.
- Le groupe dominant dans ces structures est indéniablement le marketing.
- Les contrôleurs de gestion réalisent le reporting pour le groupe. Ils procèdent à un suivi budgétaire qui se limite bien souvent à une simple alerte de l'opérationnel. Une grande partie des tâches des contrôleurs de gestion est dédiée à l'établissement et à l'imposition du respect des procédures de contrôle interne.
- Les contrôleurs de gestion ressentent souvent une certaine frustration concernant les relations qu'ils entretiennent avec les opérationnels. Ces derniers ne perçoivent pas l'intérêt qu'ils ont à partager des informations avec les contrôleurs. Les contrôleurs de gestion tentent alors de développer la dimension informelle des relations afin d'avoir accès à l'information ou tentent de court-circuiter le problème en construisant des

relations avec les assistantes des chefs de produit, souvent de précieuses sources d'information.

- La décentralisation des contrôleurs de gestion et l'image de « business partner » fréquemment véhiculée dans la presse créent une frustration intense chez les contrôleurs de gestion dans ces entreprises. Ils se voudraient « alliés » des opérationnels et se retrouvent « fonction servile » qui n'a de cesse « de fixer des règles qui empêchent les gens de travailler ».
- D'un point de vue individuel, les contrôleurs de gestion sont globalement peu satisfaits et se sentent souvent inutiles. Ils s'investissent parfois dans des projets en marge de leur mission initiale, de création d'outils ou de diminution de coûts par exemple, et s'épanouissent dans ces réalisations.
- Au niveau organisationnel, une fonction contrôle de gestion discrète permet de favoriser la réactivité et la liberté d'action des opérationnels dont la créativité est un facteur clé de succès pour l'ensemble de l'entreprise. Les chefs de produits sont les seuls maîtres de la gestion de leur marque et ne peuvent échapper à leurs responsabilités. Les risques majeurs résident en une gabegie et des dérives de contrôle interne.

La fonction contrôle de gestion discrète, au service du management local, est réduite à exercer un faible mandat de vérification.

	Luxury Lux	Beauty or not Beauty Luxe	Beauty or not Beauty Public	DISCRETE
	Vendre des produits de luxe	Vendre des produits à forte valeur ajoutée en distribution sélective	Vendre des produits cosmétiques via la grande distribution	Vente de produits à fort taux de marge ou sur des marchés en croissance
Problématique centrale	Le monde du luxe jouit d'un fort niveau de marge. Luxury Lux gère un portefeuille de marques toutes liées à l'univers du luxe. Chacune des maisons reste relativement indépendante, les seules exigences étant en termes de préservation et de développement de l'image du groupe et de génération d'un certain niveau de rentabilité financière et de cash.	Le monde du luxe jouit d'un fort niveau de marge et dans la grande consommation, le niveau des volumes compense des niveaux de marge légèrement inférieurs. Beauty or not Beauty couvre l'ensemble des réseaux de distribution de produits d'hygiène et de cosmétique. Elle diffuse une vision commune des problématiques dans l'ensemble de l'organisation : « les poètes » qui la composent doivent tout autant faire « rêver » que savoir semer et récolter, comme « les paysans ».		Image de marque et fort niveau de marge sur des marchés qui continuent à offrir des perspectives de croissance
FCS Stratégie	Développer l'image de marque grâce à une stratégie de différenciation. Les coûts ne sont pas un FCS	Développement des parts de marché grâce à la R&D, aux innovations marketing. Les coûts sont un faible facteur clé de succès dans la grande consommation et ne sont pas pertinents dans le luxe		Développer les parts de marchés grâce à des innovations et au marketing
Structure	Matricielle produit/pays			Matricielle
Groupes dominants	Chefs de produit créatifs	Chefs de produit		Chefs de produit
Plan et Contrôle à budgétaire	Variable selon la maturité des maisons. L'information n'est parfois même pas disponible.	Suivi des dépenses budgétaires se limitant à une notification aux opérationnels en cas de dépassement. Les opérationnels n'hésitent pas à court-circuiter le contrôleur pour obtenir des moyens supplémentaires		Suivi des dépenses budgétaires limité.
Reporting	Complet destiné à la communication financière et à la tête du groupe			Reporting
Procédures	Dans certaines maisons, l'établissement de procédures est la tâche principale des contrôleurs	Beaucoup de temps passé à veiller –en vain- au respect des procédures		Etablissement et veille au respect des procédures
Relations	Rares. Retrait des contrôleurs	Difficulté d'imposition des contrôleurs		Retrait
Image	Inexistante ou donneur de leçon	Fonction servile		Inexistante
Client	La direction opérationnelle	La direction opérationnelle		Direction opérationnelle
Autorité	Aucune au niveau des filiales.	Faible		Faible
Effets positifs	- Créativité favorisée - Réactivité des opérationnels facilitée	- Unité du commandement, d'où une identification aisée des responsabilités - Réactivité des opérationnels facilitée		Réactivité des opérationnels
Risques d'effets pervers	Gabegie Failles de contrôle interne			Gabegie Failles de contrôle interne
Rôle	Faible mandat de vérification Limiter discrètement les dérives potentielles des opérationnels			Faible mandat de vérification

Tableau 6-4. Profil de la fonction contrôle de gestion discrète

1.2.2 Logique de la fonction contrôle de gestion 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 (❶). 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 (❷). Le choix de structures matricielles, 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 (❸). 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 (❹). 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 (❺). 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.

Proposition 2

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.

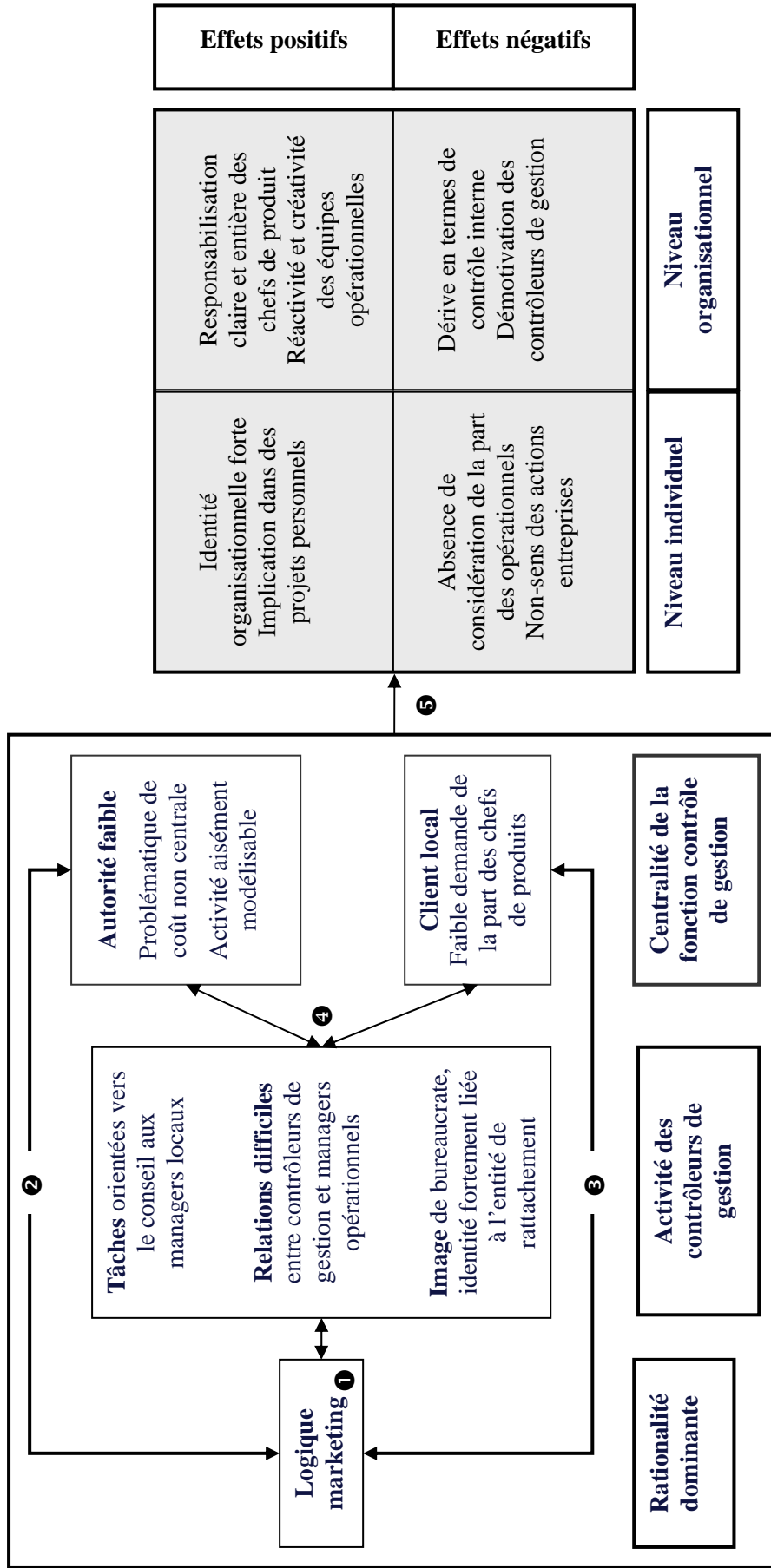


Figure 6-3. Logique de la fonction contrôle de gestion discrète

1.3. LA FONCTION CONTROLE DE GESTION GARDE-FOU

La fonction contrôle de gestion garde-fou correspond à une fonction dotée d'une autorité faible et dont le principal client est la direction générale (1.3.1). L'analyse comparée des différents cas permet de formuler une proposition de logique explicative des fonctions contrôle de gestion garde-fou (1.3.2).

1.3.1 La fonction contrôle de gestion garde-fou : illustration et synthèse

Nationauto est l'idéal-type de la fonction contrôle de gestion garde-fou. Franceauto s'en rapproche cependant (1.1.1a). La comparaison des entreprises de ce groupe permet de mettre en évidence les traits saillants de la fonction contrôle de gestion garde-fou (1.1.1b).

a. Franceauto

Avec un chiffre d'affaires de 54,2 milliards d'euros et près de 200 000 collaborateurs dans le monde, Franceauto est le 6^{ème} constructeur automobile mondial et le deuxième en Europe¹⁰⁵. Franceauto construit son développement sur deux marques généralistes, dans le cadre de stratégies internationales coordonnées et surtout d'un plan produit cohérent : celui organise une offre complète pour chacune de ses deux marques. La stratégie du groupe vise une croissance à long terme soutenue en Europe et à l'international, fondée sur la satisfaction de ses clients, le développement des gammes de produits, l'innovation et l'excellence dans les technologies automobiles majeures, la compétence de ses équipes, la flexibilité et la maîtrise des coûts¹⁰⁶. Le tableau suivant présente le profil des personnes interviewées chez Franceauto.

Franceauto	Années expé. Contrôle	Années expé. Poste	Formation	Intitulé poste	du	Position hiérarchique	Rattachement	Type d'unité
Jay	23	6	Autodidacte	DCG		N	Directeur de Division	Central
Rodolphe	7	2	IEP + Ecole de Com	Contrôleur de gestion		N-2	Directeur Financier	Central
François	3	1	Ecole de Commerce	Contrôleur de gestion usine		N-2	Directeur d'une usine	Usine
Emmanuel	15	2	Université + 3ème cycle	Contrôleur zone/branche		N	Directeur d'une branche/zone	Branche
Monique	10	3	Ecole de Commerce	Contrôleur zone/branche		N-1	Directeur d'une branche/zone	Branche
Bruno	7	3	Ecole de Commerce	DCG		N	Directeur d'une branche/zone	Branche
Sandrine	1	1	Ecole de Commerce	Contrôleur de gestion		N-2	Directeur Financier	Central

Tableau 6-5. Profil des personnes interviewées chez Franceauto

L'industrie automobile a connu de profonds changements ces trente dernières années, changements auxquels Franceauto n'a pas échappé. La pression concurrentielle croissante a

¹⁰⁵ Chiffres du rapport annuel 2003

¹⁰⁶ Rapport annuel 2003

conduit les constructeurs à simultanément réduire leurs marges et augmenter la qualité et la variété de l'offre. La rationalisation du secteur dans son ensemble a en outre créé une redéfinition des périmètres : les constructeurs se sont centrés sur les étapes les plus créatrices de valeur en amont et en aval, c'est-à-dire la conception d'un côté et la promotion et la commercialisation des véhicules de l'autre. Ils ont ainsi délégué aux équipementiers la majeure partie de la production.

Ceci a pour conséquence de promouvoir une double rationalité dominante au sein de l'organisation autour des ingénieurs et des commerciaux. Bien qu'il s'agisse de deux mondes séparés, comme le souligne Bruno, la pérennité et le succès de l'entreprise reposent sur leurs épaules.

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. Parce que, quand le commerçant la découvrira, ce sera trop tard. Une voiture, pendant huit ans, vous l'avez autour du cou, elle ne bouge plus. Elle est comme elle est. Si elle est moche, elle est moche. Il faut la vendre. (Bruno, Directeur du contrôle de gestion, Zone, Franceauto)

Cette prédominance de la logique commerciale d'un côté et ingénieur de l'autre laisse une bien faible place à la sensibilisation financière. Monique, qui a une expérience du milieu industriel souligne ainsi la réticence des opérationnels vis-à-vis du langage financier. Jay semble atterré par le fait que les responsables de projets puissent considérer les budgets comme des enveloppes de moyens à dépenser.

Il y a une volonté de sensibiliser les industriels au coût des voitures, au coût de la fabrication. Un des problèmes, c'est qu'en finance, on a tendance à raisonner compte d'exploitation. Et un compte d'exploitation, ce n'est pas obligatoirement très facilement « imprimable » par les opérationnels. (Monique, Contrôleuse de gestion, Zone, Franceauto)

La première réunion de gestion à laquelle j'ai assisté, j'ai entendu un responsable de gestion dire : "Bon. C'est très bien. Voilà. Fin d'année. On a tenu notre budget de 6 millions de francs (à l'époque). On a tenu notre budget". Et il a arrêté. Et j'ai dit : "Mais qu'est-ce qu'on a eu pour notre argent?" Et il dit: "Qu'est-ce que vous voulez dire?" J'ai dit: "OK. Vous avez tenu le budget. Mais le projet, il est au point d'avancement prévu ou est-ce que les projets sont au point de départ?" Il m'a dit : "Je ne sais pas". J'ai dit : "Dans ce cas-là, ce que vous dites, « Je tiens mon budget », n'a aucun intérêt pour personne". (Jay, Directeur de division, Central, Franceauto)

Emmanuel décrit les résistances des commerciaux. Le moindre « conseil » est ainsi perçu comme une tentative pour les gestionnaires de « donner des leçons » aux commerciaux.

Les commerçants [...], dès qu'on leur parlait gestion, ils voyaient ça comme un frein ou comme une sanction sur ce qu'ils pouvaient faire. A la limite, peut-être même, à une époque, un commerçant de terrain, on ne lui disait pas ce que rapportait ce qu'il était en train de vendre. Il voulait vendre, vendre, vendre. Et puis quelquefois on lui disait: « Attends. Si tu vends ici... Là, tu perds de l'argent. Là, tu vas en gagner. Donc tu vas aller ici ». 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)

De plus, jusqu'à une période récente, la fonction contrôle de gestion avait comme mission essentielle « de faire du reporting pour le PDG »¹⁰⁷. La volonté délibérée de la direction de maintenir la fonction contrôle de gestion à l'écart du processus de décision laisse des traces.

Donc la gestion, c'était une puissance assez forte avant Monsieur Hobbes [PDG de Franceauto jusqu'en 1998]. Il l'a fait un peu périliter parce qu'il considérait que les décisions ne se prenaient pas avec eux, que c'étaient des gens qui ne faisaient que du reporting et que le reporting, c'était pour lui. (Bruno, Directeur du contrôle de gestion, Zone, Franceauto)

Certains contrôleurs de gestion, anciens dans l'organisation, notent le changement qui s'est opéré depuis l'arrivée du nouveau PDG, M.Glibbs, en 1998. Les plans ne sont plus l'outil central de la réflexion stratégique et les budgets doivent être l'objet d'attention et être respectés.

*Alors ce qui est intéressant pour nous, c'est de voir la conception qu'à Monsieur Glibbs [PDG de Franceauto depuis 1998] de la gestion. Lui, il considère que **ce n'est pas la peine de perdre son temps à décrire finement le futur lointain. Il y a un futur proche qui est l'année suivante ou l'année en train de s'écouler. Celle-là, il faut la décrire finement et s'acharner pour faire ce qu'on décrit.** Donc la notion de budget, chez lui, est centrale. (Bruno, Directeur du contrôle de gestion, Zone, Franceauto)*

Mais même les contrôleurs de gestion semblent dénoncer cette analyse qui leur paraît néfaste pour l'organisation. Les responsables opérationnels acquiescent et changent peu à peu de mentalité, mais Franceauto, selon Bruno, fait fausse route en détournant les commerciaux de leur conception classique du métier.

*C'est-à-dire que, dans un premier temps, il y a eu une résistance en disant que tout ça, c'était des conneries. [...] Il y a beaucoup d'engagements de la hiérarchie, du directeur de la DEX. Enfin, **on ne parle plus que de ça, du fric.** Les directeurs des pays, c'est leur chef. Donc ils sont là... « Bon. Oui, oui, chef. Oui, chef ». Ils ont bien compris qu'ils étaient là pour gagner des sous. Selon le directeur de la DEX, **la définition du métier de commerçant, c'est de transformer en argent le travail de l'entreprise.** Et il est jugé sur le fait que ça ait rapporté. Parce que vendre en baissant les prix, ce n'est pas bon. L'objectif, c'est de vendre avec des prix hauts et très peu de moyens commerciaux. Voilà. **Donc il y a une mentalité qui a changé** dans tous les pays, on s'est mis à la gestion. (Bruno, Directeur du contrôle de gestion, Zone, Franceauto)*

Il est rare que des contrôleurs de gestion ne se montrent pas satisfaits lorsqu'ils constatent des démarches favorisant une responsabilisation des opérationnels aux problématiques financières comme cela semble être le cas chez Franceauto. Traditionnellement, les contrôleurs de gestion y voient en effet une occasion de « monter en puissance », d'apparaître plus légitimes, de gagner une visibilité. Dès lors, comment analyser le comportement de Bruno ? Il semble que la forte mobilité fonctionnelle des salariés de Franceauto réduise les jeux stratégiques entre les fonctions. Chacun est incité à changer de poste voire de fonction tous les trois ans. Les profils des contrôleurs de gestion sont donc particulièrement hétéroclites. L'avantage indéniable, pour les individus comme pour l'organisation, est la richesse des expériences accumulées et une réduction de la « compétition entre les fonctions » pour asseoir leur pouvoir. Bruno, en dehors de tout calcul, juge inadaptée ou inopportune cette sensibilisation

¹⁰⁷ Notre expérience personnelle de six mois en 1997 en tant que stagiaire au contrôle de gestion de Franceauto consistait d'ailleurs à consolider et fiabiliser les informations présentées dans le reporting de Monsieur Hobbes.

du point de vue stratégique, d'après sa conception du métier de Franceauto. En revanche, pour les fonctions support comme la fonction contrôle de gestion, il est particulièrement délicat de construire une identité professionnelle forte et de développer des méthodologies standardisées permettant de valoriser leur expertise face aux commerciaux et aux ingénieurs.

La variété des postes et des niveaux organisationnels des contrôleurs de gestion rencontrés permet difficilement de définir des « tâches standard » des contrôleurs de gestion. Le reporting rythme une partie de l'activité de certains d'entre eux et l'attention portée au plan a laissé la place au budget.

Les témoignages ont été plus uniformes quant aux relations que les contrôleurs entretiennent avec les opérationnels. Ainsi, ingénieurs et commerciaux semblent mettre en place des « barrières à l'entrée » vis-à-vis des contrôleurs de gestion. L'acquisition du jargon et le développement d'un réseau sont essentiels au contrôleur de gestion afin de pouvoir obtenir et comprendre les informations fournies par les ingénieurs.

J'ai remarqué qu'ici, quand ils embauchent des gens, en contrôle de gestion central, ils recrutent de préférence des gens qui ont une expérience industrielle. Parce qu'une expérience industrielle, ça ne s'invente pas. (Monique, Contrôleuse de gestion, Zone, Franceauto)

Je discutais justement avec une collègue. On l'a mise brutalement en contrôle de gestion d'un domaine qu'elle ne connaissait absolument pas. Elle avait en face d'elle des personnes qui parlaient avec un vocabulaire qu'elle ne connaissait absolument pas. Mais, comme elle n'était quand même aussi pas née de la dernière pluie et puis d'un bon niveau, petit à petit, elle est rentrée dans tout ce vocabulaire, donc elle a fini par y arriver. Mais elle a perdu quand même pas mal de temps au départ. Comme elle n'a pas de réseau et donc de relais dans ces différents domaines, quand elle a une question sur quelque chose, elle ne sait pas forcément à qui s'adresser. (Emmanuel, Contrôleur de gestion, Branche, Franceauto)

De nombreux contrôleurs de gestion, exclus du monde opérationnel, pâtissent d'une représentation cognitive de leur tâche particulièrement défavorable. Ils ont le sentiment d'être un maillon d'une chaîne taylorienne de traitement de l'information, à laquelle ils n'apportent guère de valeur ajoutée.

C'est justement un des inconvénients, enfin, je trouve, du poste de contrôleur de gestion, à notre niveau, on est relativement déshumanisés, dans le sens où on n'est qu'un transmetteur d'informations, donc, en fait, on a mis en place un système qu'on fait fonctionner, qui fonctionne plus ou moins automatiquement. Mais nous, on n'est pas en contact direct avec les gens qui vont recevoir cette information. On serait remplacé, par un ordinateur, ça serait presque pareil dans certains cas. (Rodolphe, Contrôleur de gestion, Central, Franceauto)

L'image relationnelle des contrôleurs de gestion est celle d'un agent des renseignements qui découvre des informations cachées. Cette image est renforcée par la coexistence des deux marques du groupe, dotée chacune d'une « culture » spécifique et qui perçoivent comme des tentatives d'intrusions les demandes des contrôleurs de gestion du groupe.

Auparavant, le service souffrait d'un déficit d'informations et dépendait d'autres services ou dépendait carrément des marques pour obtenir ses informations. Donc qui dit dépendance vis-à-vis des marques dit problèmes de déperdition d'informations ou alors

carrément dissimulation des informations. C'est pour ça que mon poste a été créé. (Rodolphe, Contrôleur de gestion, Central, Franceauto)

Les contrôleurs de gestion comme Rodolphe sont donc relativement peu satisfaits par leur activité, mais le jeu de la mobilité fonctionnelle leur permet de rapidement évoluer vers d'autres postes.

Dans certains cas, ça peut être démoralisant, même. Parce qu'on se dit : « Ça ne sert à rien, ce que je fais ». Mais, bon, on arrive parfois à compenser. (Rodolphe, Contrôleur de gestion, Central, Franceauto)

Les signes de satisfaction majeurs sont exprimés par les contrôleurs de gestion les plus expérimentés, ou qui ont le plus d'ancienneté chez Franceauto. Certains ont ainsi, du fait de leurs expériences passées, totalement modifié la représentation cognitive de leur activité et s'assimilent aux opérationnels en partageant leurs joies et leurs désillusion.

Si vous voulez, [ma satisfaction], c'est de contribuer à l'atteinte des objectifs par le groupe. C'est le commerce qui atteint les objectifs de l'année. [...] Mais, bon, ce que j'aime, c'est voir le résultat en train de se faire, c'est d'être au cœur des tensions pour réussir l'année, c'est de côtoyer tous ces directeurs commerciaux, qui sont les gens que je préfère dans l'entreprise. (Bruno, Directeur du contrôle de gestion, Zone, Franceauto)

Le dysfonctionnement organisationnel majeur souligné par les contrôleurs de gestion est la dimension politique de la prise de décision. Franceauto, est qualifiée d'organisation politique, c'est-à-dire dans laquelle les règles de décisions sont parfois obscures, tacites. La prise de décision nécessite une compréhension globale de la situation, et notamment des enjeux en termes de carrière, de tensions et de risques pris par les dirigeants.

On peut dire que, plus on monte dans la hiérarchie, moins on écrit et moins on fait d'heures parce que, avec ça, on a moins de risques de se tromper. On laisse les autres décider pour nous. D'ailleurs, les décisions ne sont pas prises au bon niveau. Pourquoi? Parce qu'il y a beaucoup de directeurs qui ne décident pas. (Jay, Directeur de division, Central, Franceauto)

La fonction contrôle de gestion chez Franceauto ne semble résolument pas avoir comme client le management local. Son autorité est très faible vis-à-vis des opérationnels qui ne perçoivent pas l'intérêt qu'ils pourraient avoir à partager des informations avec elle.

Certaines entreprises étudiées dans l'étude préliminaire des secteurs de l'acier et du pétrole semblent pouvoir être rapprochées de l'idéal-type de surveillant, bien que le positionnement concurrentiel de ces entreprises soit assez différent.

b. Les traits saillants

La comparaison des caractéristiques des différents cas illustrant la fonction contrôle de gestion garde-fou permet d'identifier les traits caractéristiques de cet « idéal-type » (Tableau 6-6) :

- Les entreprises dans lesquelles elles apparaissent évoluent sur des marchés fortement concurrentiels. Elles sont toutes engagées dans une stratégie de différenciation, reposant sur des innovations technologiques et/ou des moyens commerciaux importants. Certaines entreprises, comme dans le cas des constructeurs automobiles, qui pâtissent d'un faible niveau de marge sur leurs produits sont parvenues à sous-traiter en grande partie la

problématique de compression continue des coûts auprès de leurs équipementiers. Par le passé, si ces entreprises ont mis en place des politiques de rationalisation de l'outil de production, celles-ci ont été portées plutôt par des ingénieurs que par des contrôleurs de gestion et n'ont en tout cas pas permis aux contrôleurs de gestion de modifier suffisamment les méthodes de travail pour renverser la domination des ingénieurs.

- Toutes ces entreprises ont également comme point commun d'incarner les fleurons de l'industrie nationale. Elles sont ou ont été l'objet d'un interventionnisme étatique parfois marqué et recrutent, depuis des dizaines d'années, nombre de leurs dirigeants parmi les formations de l'élite nationale : l'Ecole Nationale d'Administration et les ingénieurs polytechniciens.
- Les structures organisationnelles sont similaires dans l'ensemble des organisations, qui optent pour un découpage fonctionnel, où les entités sont fortement intégrées.
- Le recours aux outils du contrôle de gestion est rendu difficile par le manque de transparence, volontaire ou involontaire, des opérationnels sur leur activité, mais également par la complexité des problématiques abordées et la très forte interdépendance entre les unités.
- Les groupes dominant ces structures sont indéniablement les ingénieurs. En ce qui concerne l'industrie automobile, « les commerçants » depuis une trentaine d'années détiennent un pouvoir croissant.
- Les contrôleurs de gestion réalisent le reporting destiné au groupe et à la communication externe. Ils procèdent à un suivi budgétaire qui se limite bien souvent à l'exercice d'une autorisation de la dépense.
- Les contrôleurs de gestion ont des relations très distantes avec les opérationnels. Ces derniers ne perçoivent pas l'intérêt qu'ils ont à partager des informations avec les contrôleurs. Malgré un discours de la direction générale relatant l'immersion des contrôleurs de gestion au sein de toutes les structures du groupe, l'accès aux contrôleurs de gestion opérationnels s'est avéré difficile. Les managers opérationnels que nous avons contactés nous ont régulièrement répondu qu'ils ne connaissaient pas de contrôleurs de gestion.
- Les contrôleurs de gestion sont perçus comme des censeurs, des trésoriers de l'administration, qui autorisent les dépenses, ou comme des agents des renseignements généraux en quête d'informations pour le compte de la direction générale.
- D'un point de vue individuel, les « jeunes » contrôleurs de gestion sont globalement peu satisfaits et se sentent souvent inutiles. Ils évoluent alors vers d'autres postes. Les contrôleurs de gestion ayant un parcours plus long prennent du recul et mettent en perspective cette expérience avec les autres. Ce sont des managers avant d'être des contrôleurs de gestion.
- Au niveau organisationnel, une fonction contrôle de gestion garde-fou permet de favoriser la liberté d'action des opérationnels dont la créativité et l'expertise technique sont les facteurs clé de succès pour l'ensemble de l'entreprise. En outre, la mobilité fonctionnelle

encouragée dans ces organisations, sur le modèle de l'administration française, permet de former une élite dirigeante polyvalente et consciente de la complexité des problématiques. Les risques majeurs résident en une gabegie et la dilution des responsabilités derrière des enjeux politiques.

Le rôle de la fonction contrôle est de diffuser une culture financière aux futurs cadres dirigeants et d'apporter une illusion du contrôle de certaines fonctions en interne comme en externe.

	Nationauto	Franceauto	GARDE-FOU
Problématique centrale	Concevoir et vendre des véhicules L'industrie automobile a été marquée par un double mouvement de réduction du nombre d'acteurs et d'une sous-traitance accrue auprès des équipementiers. Aujourd'hui, le métier des constructeurs automobiles est de concevoir et de vendre des véhicules dont 70% du coût de revient correspond à des achats. Les constructeurs automobiles « sous-traitent » leur contrôle des coûts aux équipementiers.		Cœur de métier : conception et vente de véhicules. Sous-traitance du contrôle des coûts aux équipementiers
FCS Stratégie	Innovations techniques sous contrainte de maîtrise des coûts. Innovations marketing et techniques déterminantes Importance des coûts élevée mais sous-traitée		Innovations technologiques et marketing
Structure organisationnelle	Intégration Structure fonctionnelle	Intégration Structure d'inspiration fonctionnelle. Dédoublment des structures marketing et commerciales pour chacune des marques phares.	Structure fonctionnelle
Groupes dominants	Ingénieurs et commerciaux		Ingénieurs et commerciaux
Tâches	Plan et contrôle budgétaire	Le plan stratégique est un outil de management central, convoité mais propriété des opérationnel. Contrôle budgétaire limité à l'autorisation de dépenses	Diffusion (?) progressive d'une culture du budget Le contrôleur intervient discrètement.
	Reporting	Largement influencé par les exigences de la communication financière externe	
	Procédures	Certains contrôleurs de gestion limitent leur intervention auprès des opérationnels à cette seule sphère.	
Relations	Retrait des contrôleurs		Retrait des contrôleurs
Image	Trésorier de l'administration à la fonction support	Trésorier de l'administration et surveillant	Trésorier
Client	Plutôt la direction générale		DG
Autorité	Limitée à certaines parties de l'organisation. De manière générale, cette influence doit se montrer très discrète. Le contrôleur peut proposer des outils d'aide à la décision.		Limitée
Risques d'effets pervers	Risques de jeux politiques, Gabegie Identité professionnelle diluée par la mobilité fonctionnelle		Jeux politiques
Effets positifs	- Autonomie des opérationnels, porteurs d'une culture de l'innovation - Formation d'une élite dirigeante polyvalente		Formation des dirigeants
Rôles	Multiples : - Donner l'illusion du contrôle (légitimité interne aux yeux des autres entités de l'organisation) - Diffuser une culture financière aux futurs cadres dirigeants		Illusion du contrôle Formation des cadres

Tableau 6-6. Profil de la fonction contrôle de gestion garde-fou

1.3.2 Logique de la fonction contrôle de gestion 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 (❶) : la logique dominante est celle des ingénieurs et dans une moindre mesure celle des commerciaux et/ou des marketeurs. 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 (❷). 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 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 d'une identité claire en raison de la reconnaissance dont ils bénéficient grâce à leur statut privilégié et également grâce à l'importance qu'ils ont toujours eu 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 fonctions support, 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'Etat français », au service la direction générale (❸). 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 délicates la standardisation des postes de contrôleur de gestion. Il en résulte une définition et une représentation floue partagée à la fois par les opérationnels et par les contrôleurs de gestion eux-mêmes.

Certaines tâches dans lesquelles s'engagent les contrôleurs de gestion sont assez classiques (❹), 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. 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. L'acception 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.

Au niveau individuel (⑤), 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. L'inconvénient majeur lié à cette mobilité fonctionnelle est d'entraver durablement la reconnaissance des fonctions support. 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. 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 que David (1999, p. 7) propose 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. »

Proposition 3

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.

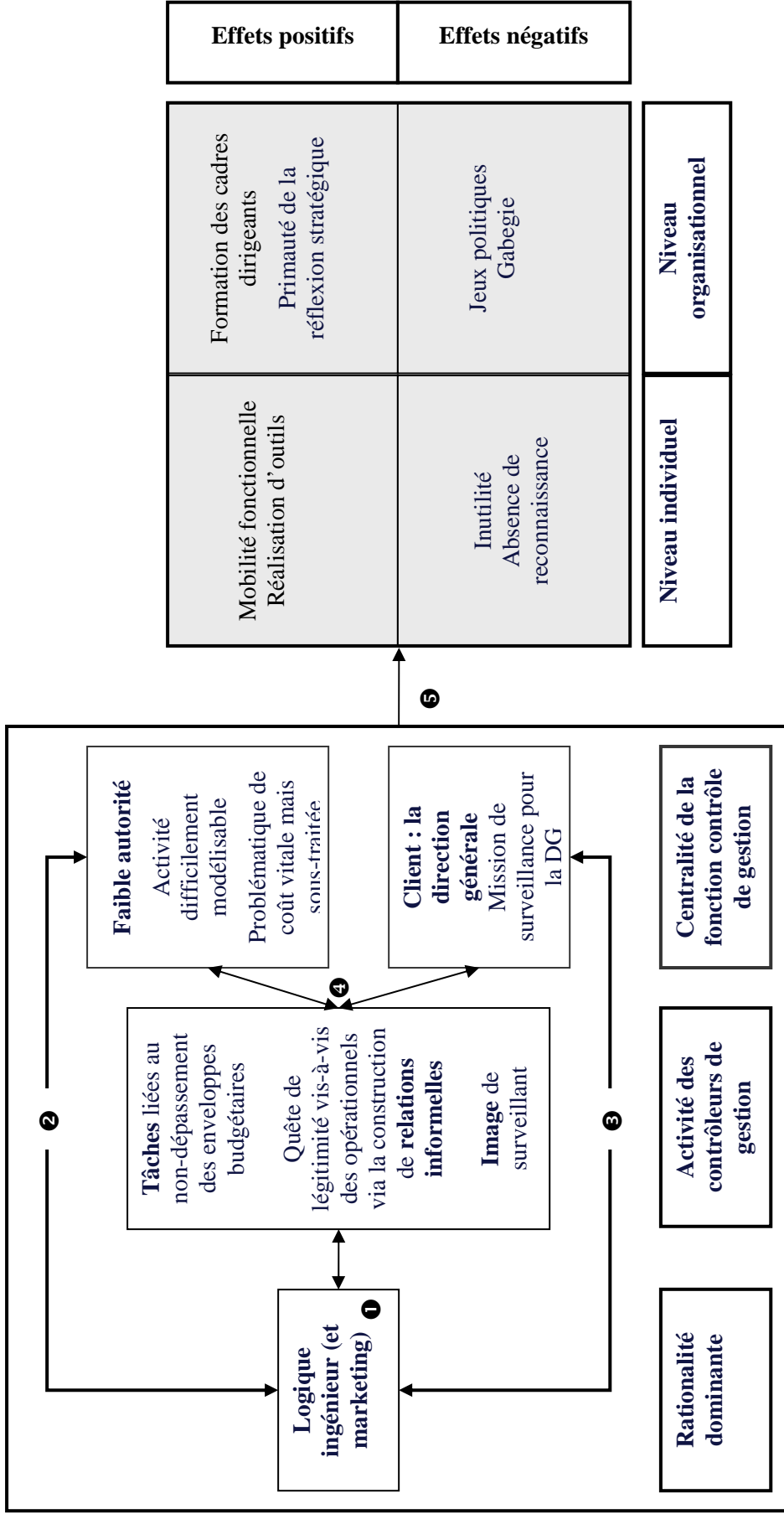


Figure 6-4. Logique de la fonction contrôle de gestion garde-fou

1.4. LA FONCTION CONTROLE DE GESTION OMNIPOTENTE

Les contrôleurs de gestion ou certains étudiants en gestion citent régulièrement « le contrôle de gestion d'Equipauto » comme une référence. Qu'en est-il ?

Parmi notre échantillon, Equipauto s'est en effet distinguée très nettement de toutes les autres fonctions contrôle de gestion. Elle échappe totalement à la problématique de légitimité fragile inhérente à tout service fonctionnel. Se revendiquant copilote, ses clients devraient être tout autant les opérationnels que la direction générale. Certains échanges avec les contrôleurs de gestion nous portent à croire que les **opérationnels devraient plutôt être appréhendés en tant que « fournisseurs » de la fonction contrôle de gestion**. Comment parvient-on à une telle hégémonie de la fonction contrôle de gestion ?

Dans l'histoire des organisations, ITT, sous la direction d'Harold Geneen¹⁰⁸ propose un exemple assez proche du modèle Equipauto. Une comparaison de ces deux cas nous permet de consolider notre analyse (1.4.1) et de proposer une logique explicative (1.4.2).

1.4.1 La fonction contrôle de gestion omnipotente : illustration et synthèse

Bien qu'ITT intervienne sur des secteurs très variés, dans lesquels, a priori, la focalisation sur les coûts n'était pas systématiquement stratégique, Geneen (1984) présente la réduction de coûts comme le secret de la réussite de n'importe quelle activité.

Le directeur doit jongler avec une multitude de chiffres qui ne concernent pas une seule mais plusieurs entreprises, toutes indépendantes. Sa compétence ne se limite pas à fournir un produit qui se vende et à réaliser un profit. Elle repose sur la manière dont il y parvient au regard de la concurrence. L'efficacité repose sur la manière de réduire les coûts de production et optimiser les profits sur une multitude de produits (Geneen et Moscow, 1984, p. 183).

Autre point commun avec Equipauto, Geneen comme M. Dinetôt [ancien PDG d'Equipauto], sont des PDG emblématiques qui ont marqué de leur sceau de financier les méthodes au sein de leurs organisations respectives.

Comme expert-comptable, j'allais d'une compagnie à une autre, vérifiant les comptes, et ça me plaisait beaucoup. [...] La pratique de la comptabilité m'a enseigné une approche analytique des problèmes à résoudre en affaires, l'objectivité, et à mettre un point d'honneur à me baser sur les faits (Geneen et Moscow, 1984, p. 67).

Dans les deux cas, la finalité des deux hommes est de « briser les féodalités » au sein de l'organisation et de ramener le pouvoir dans les mains du centre.

Sans une voie hiérarchique parfaitement structurée, ce serait le chaos. Cependant, en être doté présente le danger que chaque maillon de l'organisation devienne un fief indépendant où chaque vice-président ne penserait plus qu'à son propre territoire, chacun de ses subordonnés qu'à ses seules responsabilités et où personne ne songerait à l'intérêt général de la compagnie. [...] Le but du management d'une société est de la diriger. Je l'ai répété des centaines, des milliers de fois au cours de ma carrière. Et la seule manière d'y parvenir est d'avoir plein accès aux faits concernant toutes les situations qui peuvent affecter sa compagnie. (Geneen et Moscow, 1984, p. 85-90)

¹⁰⁸ « Pendant dix-sept ans, de 1959 à 1976, Harold Sydney Geneen a été le maître absolu à bord de la compagnie ITT (Geneen et Moscow, 1984, p. 11). »

« Diviser pour régner ». L'organisation, jusqu'alors découpée fonctionnellement en grandes branches puissantes, est réorganisée en profondeur de façon à ce que chaque division, entièrement responsabilisée, puisse être mise en concurrence avec les autres.

Chez ITT, nous avons ménagé un passage entre deux ou trois niveaux de management supérieur, de telle sorte que mon équipe dirigeante et moi-même puissions parler et avoir directement affaire avec les hommes en première ligne, ceux qui étaient responsables des résultats de leur centre de profit (Geneen et Moscow, 1984, p. 94).

« Le langage, instrument du pouvoir ». Dans la poursuite de cet objectif de mise en concurrence des entités, s'impose l'uniformisation du langage et la systématisation de la remontée d'information. Le langage financier devient l'unique base de communication autorisée, qui doit donc être partagée par les opérationnels. Le seul savoir légitime devient le savoir financier. Les méthodologies sont uniformisées et les contrôleurs de gestion consolident leur expertise.

En affaires, les chiffres sont des symboles grâce auxquels on mesure les diverses activités d'une entreprise individuelle ou d'un ensemble d'entreprises qui dépendent d'une maison mère. En additionnant ou en soustrayant tous les chiffres, on obtient la fameuse « finalité » dont j'ai parlé : votre compte de pertes et profits. [...] Aucune entreprise ne saurait se passer de [chiffres]. Les chiffres sont le thermomètre qui indique la santé et le bien-être d'une entreprise. Ils sont les premiers à informer la direction de ce qu'il se passe, et plus les chiffres seront précis, plus ils seront basés sur des « faits incontournables », plus claire sera l'information (Geneen et Moscow, 1984, p. 172)

L'information remontait jusqu'au siège de New York grâce aux budgets annuels, aux planifications et aux rapports d'activité mensuels que les directeurs d'activité nous faisaient parvenir. [...] Tous nos budgets et projets étaient rassemblés dans des classeurs qui occupaient plus de neuf mètres d'étagères de bibliothèque. Ces registres étaient notre Bible (Geneen et Moscow, 1984, p. 91).

Leur honneur –et leur poste- sont engagés si la moindre faille dans le respect du contrat qui les engage vis-à-vis de la direction est identifiée :

La « politique de licenciement » est peut-être le test le plus aigu de la façon dont une société est commandée. Qui est renvoyé, pourquoi quand et comment relève de la nature même du caractère d'une entreprise, de son management et de l'art du commandement (Geneen et Moscow, 1984, p. 133)

Ils s'évertuent donc à ce qu'aucun des systèmes qu'ils ont participé à mettre en place ne puisse trahir un quelconque dysfonctionnement. Ils en viennent également à remplacer les opérationnels comme les autres fonctionnels « défailants » à leurs yeux. Et le financier dicte la loi.

Le tableau suivant propose une synthèse des points de comparaisons entre Equipauto et ITT. Certaines dimensions de l'activité des contrôleurs de gestion d'ITT restent inconnues, car nous n'avons pas pu obtenir d'informations sur ces sujets.

	ITT	Equipauto	OMNIPOTENT
Problématique centrale	Augmenter les gains aux Etats-Unis en développant un conglomérat d'activités assurant 10% de croissance annuelle des profits minimum. (Geneen et Moscow, 1984, p. 186-213)	Produire et vendre des équipements automobiles. L'asymétrie de pouvoir entre les constructeurs et les équipementiers permet aux premiers de fixer des conditions tarifaires mais également de qualité et de délais particulièrement difficiles aux équipementiers, qui n'ont d'autre choix que d'atteindre une taille critique tout en contrôlant scrupuleusement leurs coûts.	Développement d'un groupe international, sous contrainte de maintenir le pouvoir en central et d'obtenir des retours sur investissements rapides
FCS	Réduction des coûts au cœur de la stratégie	Importance vitale du contrôle des coûts	Réduction des coûts
Stratégie	Divisionnelle	Divisionnelle	Divisionnelle
Structure	Divisionnelle	Divisionnelle	Divisionnelle
Groupes dominants	Contrôleurs de gestion	Contrôleurs de gestion	CDG
Tâches	Plan et contrôle budgétaire	Un plan à trois ans existe, mais l'urgence est au court terme. Le contrôle budgétaire est extrêmement strict, les contrôleurs de gestion réalisent des analyses poussées des écarts et exigent voire indiquent les plans d'action aux opérationnels.	Contrôle budgétaire strict, base de la réflexion stratégique
	Reporting	Reporting complet équivalent à un arrêté annuel par mois. Outil de contrôle majeur de la tête du groupe, notamment pour s'ingérer dans la gestion des divisions.	Reporting extrêmement détaillé
	Procédures	Le contrôleur de branche les conçoit et le contrôleur de division est responsable de leur application. Le non-respect d'une de ces nombreuses procédures de la part du directeur du site ou de son contrôleur est assimilé à une faute passible de licenciement.	Etablissement et respect des procédures gagent de la centralisation du pouvoir
Relations		Intervention des contrôleurs de gestion dans toutes les questions de l'organisation	Les contrôleurs dominant les relations
Image		Copilote...voire pilote	Pilote
Client	Malgré un rattachement hiérarchique à la direction opérationnelle, loyauté absolue et privilège de la ligne fonctionnelle. Réseau très puissant de contrôleurs		Loyauté absolue à la direction générale
Autorité	Extrêmement forte. Les contrôleurs prennent les décisions opérationnelles		Autorité indiscutable
Risques d'effets pervers	Inhibition des opérationnels Sclérose organisationnelle		Inhibition, sclérose
Effets positifs	- Contrôle des coûts efficaces - Grande motivation des contrôleurs		Efficacité du contrôle des coûts
Rôles	- Maintenir le pouvoir dans les mains de la direction - Prise de décision - Alignement des entités opérationnelles sur le modèle standard de l'organisation		Centralisation du pouvoir

Tableau 6-7. Profil de la fonction contrôle de gestion omnipotente

1.4.2 Logique de la fonction contrôle de gestion omnipotente

L'apparition d'une fonction contrôle de gestion va de pair avec une focalisation sur les coûts imposée à l'ensemble de l'organisation (❶). 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 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 (❷), 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.

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 (❸). Les tâches des contrôleurs de gestion s'étendent des classiques reportings et processus budgétaire particulièrement détaillés à des analyses de tout ordre (❹). 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. 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 (❺). 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. Cette réduction continue des coûts n'est pas un luxe ou une lubie pour les équipementiers, mais une raison de vie ou de mort. En ce qui concerne ITT, la stratégie de croissance externe forcenée menée par Geneen rend difficiles à isoler les « seuls » effets de ces choix organisationnels¹⁰⁹.

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

¹⁰⁹ « Les ventes d'ITT plafonnaient autour des 756 millions de dollars pour une marge bénéficiaire de 29 millions de dollars seulement [...]. Sous l'influence d'Harold Geneen, les ventes annuelles ont atteint la somme de 16,7 milliards de dollars, pour une marge bénéficiaire de 562 millions de dollars. Il a racheté, fusionné, absorbé environ 350 entreprises différentes réparties dans 80 pays et en a fait 250 sources de profit (Sampson, 1973 ; Sobel, 1982). ». En 2003, les ventes sont réduites au tiers de ce montant (5,63 milliards de dollars) et si, « dans ses périodes fastes, elle a employé 375 000 hommes (1979) », ils ne sont dix fois moins nombreux aujourd'hui. L'implication d'ITT dans les scandales de l'administration Nixon, vient en outre ternir quelque peu ces résultats (1979).

décision devant être systématiquement argumentée du point de vue financier, les opérationnels se retrouvent inhibés. Enfin, si cette conception peut convenir à un contrôle d'activités routinières, elle s'avère plus complexe à gérer dans une perspective d'innovations.

Proposition 4

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.

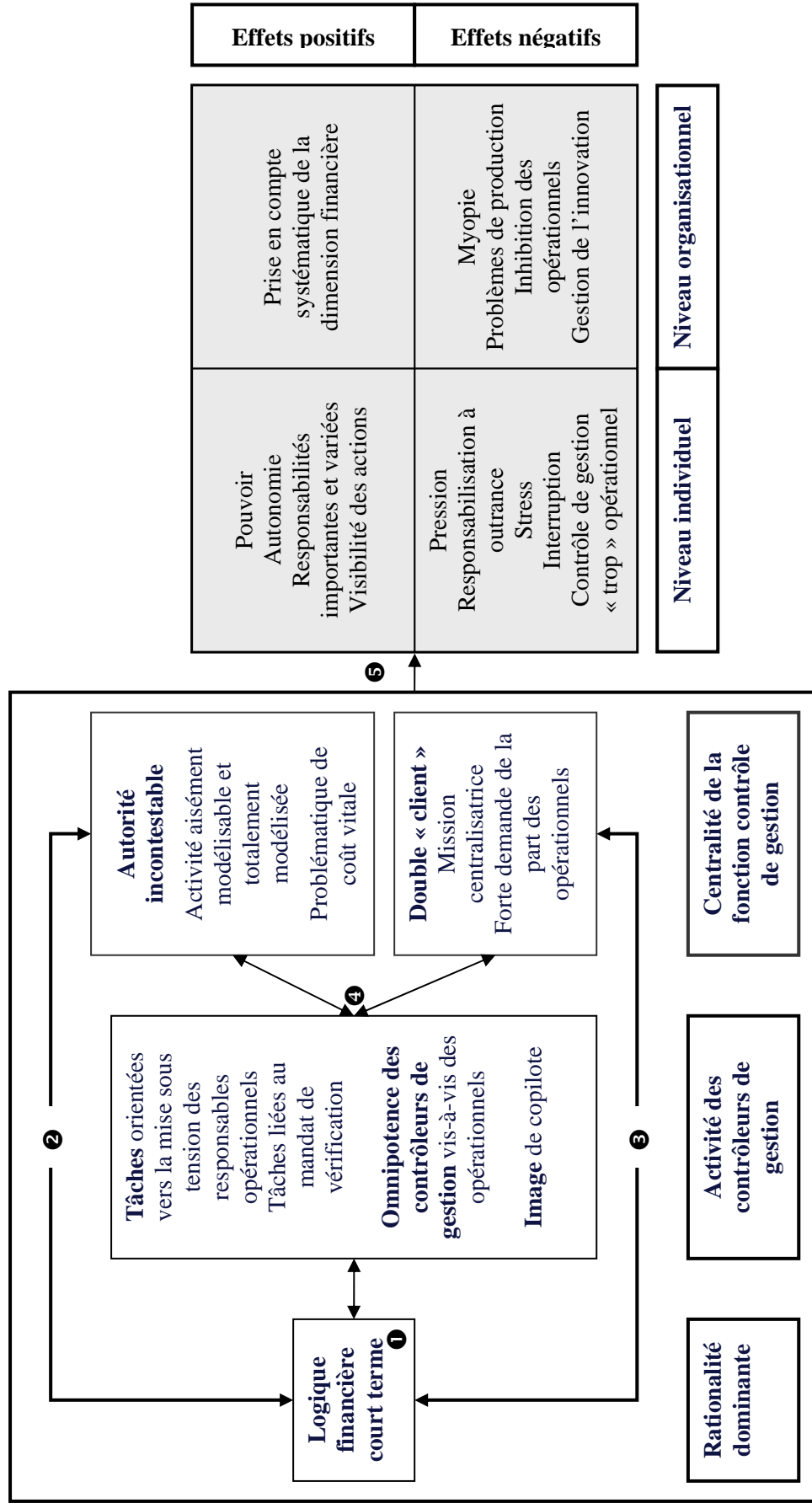


Figure 6-5. Logique de la fonction contrôle de gestion omnipotente

Conclusion de la section 1

Quatre idéaux-types ont émergé de l'analyse des études de cas.

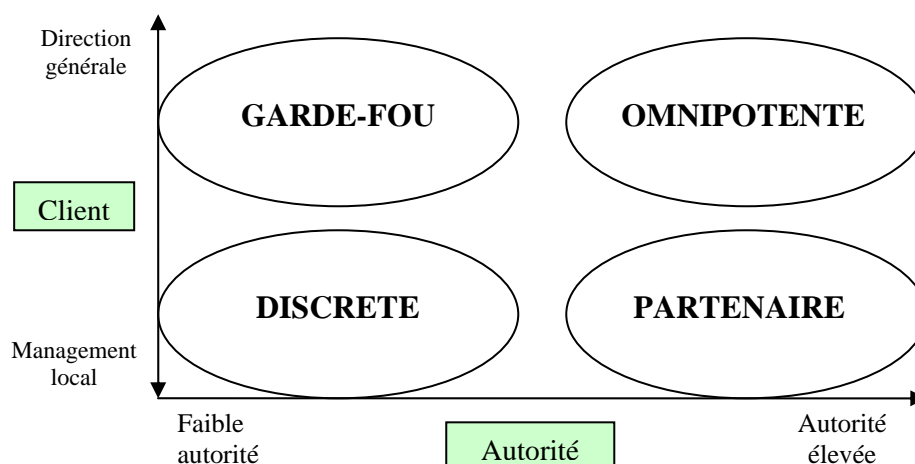


Figure 6-6. Les idéaux-types de fonctions contrôle de gestion

Chacun des ces idéaux-types, doté d'un certain degré d'autorité et au service d'un client interne, comporte des avantages et des risques au niveau organisationnel que l'on peut synthétiser dans le tableau suivant :

	Partenaire	Discrète	Garde-fou	Omnipotente
Autorité	Forte	Faible	Faible	Forte
Client	Local	Local	DG	DG
Avantages	Prise en compte de la dimension financière	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 systématique de la dimension financière
Risques	Dérive en termes de gouvernance	Contrôle interne Gabegie	Jeux politiques Gabegie	Myopie Inhibition des opérationnels
Rôles¹¹⁰	Aide à la décision locale	Mandat discret de vérification	Formation des cadres dirigeants Légitimation	Centralisation du pouvoir

Tableau 6-8. Synthèse des différents idéaux-types des fonctions contrôle de gestion

De nouvelles propositions peuvent émerger de la comparaison de ces différents styles :

¹¹⁰ 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.

Proposition 5

Lorsque l'autorité de la fonction contrôle de gestion est importante, la question financière pèse fortement dans la prise de décision opérationnelle. Lorsque l'autorité de la fonction contrôle de gestion est élevée, le risque de privilégier le court terme est fort (myopie).

Toutefois, la réciproque n'est pas systématique. Ce serait se méprendre que de déduire de cette analyse que Nationauto, Franceauto, Beauty or not Beauty ou LuxuryLux sont « incontrôlés », ou que la dimension financière n'est pas prise en compte dans les décisions opérationnelles. L'idée selon laquelle le contrôle de gestion rendrait les managers responsables est d'ailleurs largement décriée (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 [...] A 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 » (1998, p. 5). Nos résultats montrent que la forte autorité de la fonction contrôle de gestion ne garantit pas la responsabilité des managers. A l'inverse, une faible autorité de la fonction n'est pas incompatible avec une prise en compte de la dimension financière dans la prise de décision. 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 leurs réflexions 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.

Proposition 6

La prise en compte de la dimension financière dans la décision peut être réalisée malgré une faible autorité de la fonction contrôle de gestion.

Proposition 7

Déléguer peu d'autorité à la fonction contrôle de gestion permet de favoriser la créativité et la responsabilisation des managers opérationnels mais suppose d'accepter un certain degré de marge de manœuvre (gabegie).

En définitive, nous pouvons nous interroger sur ce que nous révèle la typologie à laquelle nous avons abouti par rapport aux deux typologies sont fréquemment présentées dans la littérature relative au contrôleur de gestion (cf. Chapitre 2, Section 1.1.2 c.).

Une première typologie est récurrente dans les travaux francophones sur le contrôleur de gestion (Ardoin et Jordan, 1979 ; Chiapello, 1990a, 1990b ; Jordan, 1998 ; Bescos, 2002 ; DFCG, non daté). Elle porte sur la nature de l'activité des contrôleurs de gestion et distingue trois ou quatre « rôles » : l'animation, le conseil, le technique et l'architecte des systèmes. Une seconde typologie, celle de Sathe (1982), identifie quatre styles de contrôleurs de gestion en fonction de leur implication dans la prise de décision et de leur client.

Concernant la première typologie - technique, conseil, animation -, nos études de cas nous permettent de proposer une nouvelle interprétation. Dans les organisations où la fonction contrôle de gestion jouit d'une faible autorité, les contrôleurs de gestion peuvent être amenés à voir leur 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 omnipotente et partenaire, les contrôleurs de gestion ne soient pas exempts de tâches techniques. Ils auraient plutôt tendance à cumuler et alterner entre les rôles d'animateur-conseil et de technicien-planificateur.

La typologie de Sathe peut faire l'objet d'une comparaison systématique en raison de la proximité des dimensions analysées. Sathe (1982) présente la figure d'un « contrôleur de gestion impliqué » proche des managers opérationnels et celle d'un « contrôleur de gestion partagé » où 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 fonction contrôle de gestion « partenaire » regroupe ces deux types, du fait de la mise en avant de la dimension de l'aide à la décision locale et l'implication dans la prise de décision.

Le seul risque majeur souligné par Sathe dans la figure d'un contrôleur de gestion « impliqué » est l'inhibition potentielle de la créativité et de la prise de décision des opérationnels. Concernant le style « contrôleur de gestion partagé », il juge que le dédoublement des ressources et des efforts permet l'assurance d'un reporting fiable et indépendant. Notre analyse nous conduit nous interroger sur la problématique de l'indépendance, 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 le partage au quotidien d'information. L'enjeu est avant tout la réduction de l'asymétrie informationnelle (Richard, 2000, p. 145) : l'indépendance du contrôleur de gestion apparaît comme un point d'équilibre entre une indépendance idéale et une dépendance réelle, compromis négocié et réaliste, ici, 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, s'il favorise, d'une certaine façon, l'indépendance

des contrôleurs de gestion, l'asymétrie informationnelle entre les contrôleurs de gestion spécialisés dans le reporting et les opérationnels peut entacher la qualité du reporting.

Sathe (1982) propose également un style de « contrôleur indépendant », pour lequel il souligne une mise en avant des responsabilités de reporting financier et de contrôle interne et une faible mise en avant de la dimension d'aide à la décision. Ce style apparaît proche de la fonction contrôle de gestion « garde-fou ». Sathe associe au style « indépendant » l'assurance d'un reporting financier fiable et d'un contrôle interne assuré (mais ex-post). Il postule implicitement que les contrôleurs de gestion indépendants sont investis d'une autorité et dépositaires d'un mandat de la direction générale, reconnu par tous les membres de l'organisation. Nos analyses des différentes études de cas faisant apparaître une fonction contrôle de gestion « garde-fou » montrent que cette autorité ne doit pas être tenue pour acquise. Si cette fonction contrôle « garde-fou » permet de contraindre les opérationnels à certaines procédures de contrôle interne, là encore, l'asymétrie informationnelle entre les contrôleurs de gestion et les managers locaux influence négativement la fiabilité des informations détenues et remontées par les contrôleurs de gestion.

Un quatrième style de contrôleur de gestion est décrit par Sathe (1982) : le contrôleur de gestion puissant. Dans notre étude, la fonction la plus proche de ce style est la fonction contrôle de gestion omnipotente. L'écart entre les deux libellés traduit la proximité et les différences entre les deux analyses. Sathe (1982, p. 132) caractérise ce style par le fait que les deux dimensions d'aide à la décision et de reporting financier et de contrôle interne sont jugées importantes et sous la responsabilité des mêmes individus. Le contrôleur de gestion doit rester activement impliqué dans les décisions opérationnelles tout en restant indépendant de l'équipe opérationnelle. Il contribue à la prise de décision au niveau de l'unité tout en assurant un reporting financier fiable et d'un contrôle interne assuré avant les faits. L'enjeu majeur est la sélection, formation et développement de contrôleurs « forts » et le risque d'inhibition de la créativité et de l'initiative des opérationnels.

Notre analyse montre qu'une implication forte dans l'activité des opérationnels n'est obtenue qu'à la condition qu'une très grande autorité soit déléguée aux contrôleurs de gestion et reconnue par les équipes opérationnelles. Si à la responsabilité de l'implication dans l'activité opérationnelle s'ajoute celle d'assurer la fiabilité du reporting et du contrôle interne, un phénomène occulté par Sathe apparaît : les rôles entre services fonctionnels et fonctions centrales s'inversent. Les équipes opérationnelles deviennent des fournisseurs d'informations de la fonction contrôle de gestion. L'activité de l'organisation devient alors tout entière rythmée mais surtout modélisée par les contrôleurs de gestion qui, par là même, renforcent leur autorité sur les managers opérationnels.

Reste un idéal-type, dans lequel nous avons pu regrouper un grand nombre d'entreprises de notre échantillon : la fonction contrôle de gestion discrète. Aucun des styles de Sathe (1978 ;

1982 ; 1983) ne correspond à cet idéal-type, ce qui nous conforte dans l'idée qu'il tient pour acquis un certain degré d'autorité déléguée à la fonction contrôle de gestion.

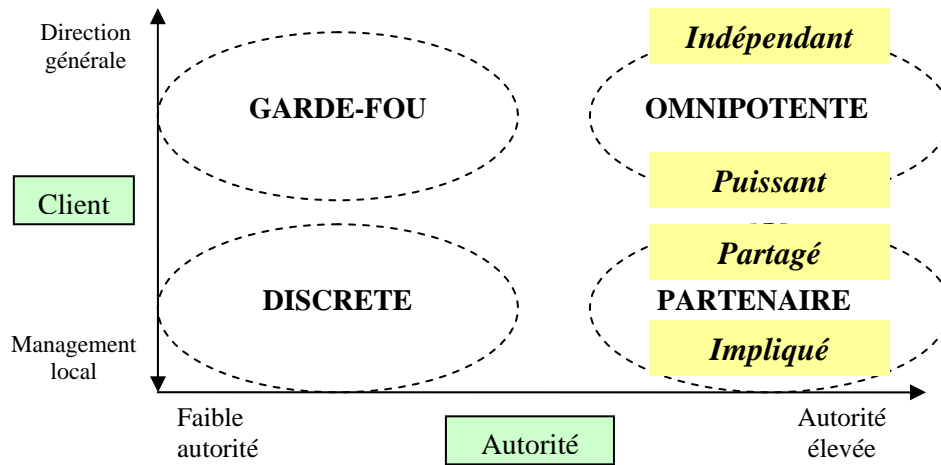


Figure 6-7. Comparaison des style de contrôleurs de gestion de Sathe (1982) et des idéaux-types de fonctions contrôle de gestion

En outre, Sathe (1978 ; 1982 ; 1983) juge, comme la plupart des études, qu'un type de fonction contrôle de gestion est « plus performant » que les autres. Sathe le nomme « contrôleur de gestion puissant », la littérature professionnelle lui préfère le terme de « *business partner* ». **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.** La prochaine section présente ainsi une comparaison des configurations contextuelles dans lesquelles évoluent chacune des organisations analysées.

Section 2 LE CONTEXTE DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION

La revue de la littérature réalisée dans le deuxième chapitre nous a amenée à considérer douze « facteurs » susceptibles d’influencer l’autorité et le type de client de la fonction contrôle de gestion : la taille de l’organisation, sa maturité, la nature des tâches, la technologie de production, l’interdépendance entre les unités, l’incertitude de l’environnement, la stratégie concurrentielle, le cycle de vie des produits, le style de gestion de groupe, la dimension internationale, l’appartenance à un marché protégé, la pression actionnariale et la culture. Sept facteurs ont été neutralisés par le dispositif méthodologique (cf. Chapitre 3, Section 3.2.1.a.) de sélection de l’échantillon.

La première section présente nos choix quant à l’opérationnalisation des six autres facteurs explicatifs (2.1). Nous n’avons pas cherché, dans notre démarche de recherche et notre dispositif méthodologique, à « tester » de façon précise les effets séparés de chacun de ces facteurs. Toutefois, nous pouvons tenter, par une comparaison systématique des configurations de facteurs liés à chacun des cas, de mettre au jour une série de propositions (2.2).

2.1. OPERATIONNALISATION DES FACTEURS ET CARACTERISATION DES CAS

La mesure de l’influence respective de chacun des facteurs de contingence sur l’activité des contrôleurs de gestion n’est pas l’objectif de cette thèse. Nos entretiens se sont davantage orientés vers la mise en évidence de la nature des relations que les contrôleurs de gestion entretenaient avec leurs interlocuteurs afin de mieux appréhender le sens qu’ils donnaient aux tâches qu’ils réalisaient et en déduire le ou les rôles que joue la fonction contrôle de gestion dans chacune des organisations auxquelles nous nous sommes intéressée.

L’opérationnalisation des facteurs de contingence s’est appuyée sur une double source : les rapports annuels et les témoignages des interviewés. En sus des interviews, pour chaque entreprise une personne a été contactée à la fin de l’étude afin de lui faire remplir un questionnaire nous permettant de valider l’opérationnaliser des facteurs explicatif réalisée. Nous présentons l’opérationnalisation à laquelle nous avons procédé pour chacun des six facteurs de contingence identifiés et non neutralisés.

2.1.1 *La phase de développement*

Greiner (1972) propose un modèle en cinq phases de développement des organisations, chacune étant marquée par une phase d’évolution et de révolution. La phase de développement a été opérationnalisée grâce à l’analyse des entretiens des contrôleurs de gestion. Nous avons qualifié les entreprises d’après le mode de management et le mode de contrôle propre aux unités. Ceci nous permet d’aboutir à la caractérisation suivante :

	Mode de management	Mode de contrôle	Phase de développement (Greiner, 1972)
Agape	Unités décentralisées rassemblées en groupes de produits		
Mondomarket Delicatessen	Chaque groupe de production est traité comme un centre de profit Instauration d'une structure matricielle Equipes interfonctionnelles regroupées par projet	Centres de profits et bonus individuel	Modes de contrôle de coordination et mode de management proche de la collaboration (structure matricielle)
Mondomarket Soins de Soi	Système d'information en temps réel Management participatif		
Beauty or not Beauty Public	Unités décentralisées rassemblées en groupes de produits Communication fréquente et informelle avec les salariés Chaque groupe de production est traité comme un centre de profit		Modes de contrôle de coordination et mode de management proche de la collaboration (structure matricielle)
Beauty or not Beauty Luxe	Instauration d'une structure matricielle Equipes interfonctionnelles regroupées par projet Système d'information en temps réel Management participatif	Centres de profits et bonus individuel Le contrôle social et l'auto-discipline prennent le pas sur le contrôle formel	
Luxury Lux	Unités décentralisées rassemblées en groupes de produits Communication fréquente et informelle avec les salariés Longues heures de travail récompensées par la promesse de bénéfices futurs pour certaines maisons récemment créées		Certaines unités sont en phase de créativité, d'autres de coordination
Nationauto	Organisation fonctionnelle et centralisée Plus de responsabilités pour les responsables techniques et commerciaux	Le contrôle social et l'auto-discipline prennent le pas sur le contrôle formel Formation de collaborateurs	Direction, délégation, coordination et collaboration. Toutes les structures et tous les modes de contrôle semblent coexister (structure fonctionnelle hybride)
Franceauto	Equipes interfonctionnelles regroupées par projet	Méthodes de motivation par des budgets et des standards de travail	
Equipauto	Unités décentralisées rassemblées en groupes de produits Chaque groupe de production est traité comme un centre de profit Système d'information en temps réel Management participatif	Centres de profits et bonus individuel	Phase de coordination (structure divisionnelle)

Tableau 6-9. Phase de développement des différentes études de cas

La plupart des entreprises sont dans des phases de développement hybride, d'après le modèle de Greiner (1972). En effet, le développement des systèmes d'information en temps réel favorise l'émergence de structures souples, caractéristiques de la phase de collaboration, mais les modes de contrôle de la phase de coordination demeurent les modes de contrôle privilégiés de la plupart de ces entreprises de grande taille, pour la plupart multinationales.

2.1.2 L'interdépendance entre les unités

L'opérationnalisation de l'interdépendance entre les unités a été réalisée à partir de la définition même proposée par Thompson (1967). L'interdépendance est séquentielle, lorsque l'output d'une unité devient l'input d'une autre, de « pool » lorsque les unités sont simplement conduites à se partager un ensemble de ressources communes et réciproques si des unités se conditionnent mutuellement. L'analyse des entretiens nous a permis de qualifier les différentes entreprises.

Interdépendance entre les unités (Thompson, 1967)	
Agape	
Mondomarket Delicatessen	Pool
Mondomarket Soins de Soi	
Beauty or not Beauty Public	
Beauty or not Beauty Luxe	Pool
Luxury Lux	
Nationauto	Séquentielle
Franceauto	
Equipauto	Pool

Tableau 6-10. Interdépendance des unités des études de cas

Les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés chez Agape, Mondomarket, Beauty or not Beauty et Luxury Lux ont présenté l'organisation dans laquelle ils évoluaient comme une structure matricielle produit-pays, à laquelle pouvait se superposer des groupes projets de réflexion stratégique transnationaux. Ces unités partagent un ensemble de ressources communes. Elles relèvent donc d'une interdépendance de pool.

Nationauto et Franceauto conçoivent, produisent et fabriquent des véhicules et l'output d'une unité devient l'input de l'autre.

C'est justement la difficulté dans le métier de l'automobile, qui est un métier, une industrie complexe, de réunir de manière cohérente et optimale le concours de différents métiers. Et cette problématique, on la trouve aussi au sein du véhicule. Le véhicule peut être décliné à peu près en 28 fonctions. Et toujours, à l'interface des fonctions, on a toujours les mêmes problèmes. Est-ce que les pièces rentrent ensemble? Est-ce qu'elles sont étudiées dans le même esprit? Comment c'est fabriqué à l'usine? Comment c'est entretenu ou vendu par le réseau?

John, Contrôleur de gestion, Projet, Nationauto

Equipauto, pourtant dans une industrie potentiellement fortement intégrée, a opté pour une réduction au strict minimum de l'interdépendance entre ses unités :

Il y a parfois des essais de mutualisation de certaines fonctions, mais on n'aime pas beaucoup ça. [...] C'est-à-dire qu'on n'a aucun centre de services partagés ni au niveau France ni au niveau européen ni au niveau d'une branche.

Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto

2.1.3 La nature des tâches

Perrow (1967) aborde le concept de technologie en termes de processus de résolution de problèmes, en considérant que la composante « connaissances mises en œuvre lors du processus de transformation » importe plus que les matériels ou les équipements eux-mêmes (Desreumaux, 1998, p. 132). En ce qui concerne l'opérationnalisation, nous avons cherché à décrypter, dans les discours des contrôleurs de gestion, la récurrence et leur capacité d'analyse des tâches dans lesquelles s'engagent les opérationnels avec lesquels ils travaillent.

Nous avons donc posé à un contrôleur de gestion par organisation les questions suivantes :

- Diriez-vous que les tâches des opérationnels avec lesquels vous travaillez :
- Sont sensiblement toujours les mêmes ?
- Que vous pouvez facilement les analyser ?
- Que vous pouvez les découper en séquences simples ?
- Qu'elles suivent les mêmes étapes ?
- Que vous pouvez en identifier les étapes critiques ?

Dans la plupart des organisations ayant fait l'objet d'une étude de cas, la majorité des tâches réalisées par les opérationnels avec lesquels les contrôleurs de gestion entrent en interaction relèvent de la catégorie « routine ».

	Les tâches sont les mêmes	Les tâches sont facilement analysables	Les tâches peuvent être découpées en séquences simples	Les tâches suivent les mêmes étapes	Nature des tâches (Perrow, 1967)
Agape	Oui	Oui	Oui	Oui	
Mondomarket Delicatessen	Oui	Oui	Oui	Oui	Routine
Mondomarket Soin de Soi	Oui	Oui	Oui	Oui	
Beauty or not Beauty Public	Oui	Oui	Oui	Oui	Routine
Beauty or not Beauty Luxe	Oui (-)	Non	Non	Oui	Variables (certaines routinières, d'autres non)
Luxury Lux	Non	Non	Non	Non	
Nationauto	Oui	Non	Non	Oui	Variables (certaines routinières, d'autres non)
Franceauto	Oui	Non	Non	Oui	
Equipauto	Oui	Oui	Oui	Oui	Routine

Tableau 6-11. Nature des tâches dans les différentes études de cas

Certains contrôleurs de gestion, chez Beauty or not Beauty Luxe, Luxury Lux et chez Nationauto et Franceauto ont toutefois évoqué de tâches difficilement analysables et/ou comportant de nombreuses exceptions, en particulier dans les phases de création de produit.

2.1.4 Le style de gestion de groupe

Sponem (2004, p. 299) propose une opérationnalisation du style de groupe de Goold et Campbell (1987b) :

Nous considérons que les trois styles de Goold et Campbell (1987b) se situent sur un continuum. Nous opérationnalisons les styles de groupe à partir du questionnaire utilisé par Nilson (2000) en considérant que ce qui caractérise le style de gestion de groupe ce sont ses relations avec les filiales. Un des éléments constitutifs du style « planification stratégique » est que les entités procèdent à de nombreux échanges, nous prenons en compte cet élément à partir des questions suggérées par Keating (1997).

Nous retenons ainsi ces différentes questions, auxquelles une réponse positive –à l’exception des questions marquées par un astérisque- implique un style « planification stratégique » :

- Le siège encourage fortement la coopération et la coordination entre les divisions
- Les décisions les plus importantes requièrent un consensus entre la division et le siège sur des critères stratégiques
- Les décisions les plus importantes sont proposées par la division et acceptées ou non en fonction de critères exclusivement financiers (*)
- Il n'y a pas vraiment de processus de réflexion stratégique au niveau du groupe (*)
- Les décisions prises dans votre division ont un impact sur les autres divisions
- Les décisions prises dans les autres divisions ont un impact sur votre division

La catégorisation des différents cas a été réalisée à partir de l’analyse des entretiens.

	Le siège encourage fortement la coopération et la coordination entre les divisions	Les décisions les plus importantes requièrent un consensus entre la division et le siège sur des critères stratégiques	Les décisions les plus importantes sont proposées par la division et acceptées ou non en fonction de critères exclusivement financiers (*)	Il n'y a pas vraiment de processus de réflexion stratégique au niveau du groupe (*)	Les décisions prises dans votre division ont un impact sur les autres divisions	Les décisions prises dans les autres divisions ont un impact sur votre division	Style de gestion de groupe (Goold et Campbell, 1987b)
Agape	Non	Non	Oui	Vrai	Faux	Faux	Contrôle financier
Mondomarket Delicatessen	Non	Non	Oui	Plutôt vrai	Faux	Faux	Contrôle financier
Mondomarket Soin de Soi	Non	Non	Oui	Plutôt vrai	Faux	Faux	
Beauty or not Beauty Public	Non	Non	Variable	Plutôt faux	Faux	Faux	Contrôle stratégique
Beauty or not Beauty Luxe	Non	Non	Variable	Plutôt faux	Faux	Faux	
Luxury Lux	Non	Non	Oui	Plutôt vrai	Faux	Faux	Contrôle financier
Nationauto	Oui	Oui	Non	Faux	Variable	Variable	Planification stratégique
Franceauto	Oui	Oui	Non	Faux	Variable	Variable	Planification stratégique
Equipauto	Non	Non	Oui	Vrai	Faux	Faux	Contrôle financier

Tableau 6-12. Style de gestion des études de cas

Trois organisations, Agape, Luxury Lux et Equipauto ont un style de gestion de groupe que l'on peut qualifier sans hésitation de « contrôle financier » au sens de Goold et Campbell. Il est en revanche plus délicat de qualifier Mondomarket, notamment en ce qui concerne la réflexion stratégique au niveau du groupe :

On a des cascades, on nous explique la stratégie de Mondomarket, la stratégie de l'alimentaire, la stratégie de Soins de Soi et de la Maison Europe. Et, après, on reconcentre et on dit, bon, de façon plus approfondie : « Dans votre pays ou dans votre catégorie, voilà ». Ça, c'est passionnant. C'est super important pour la motivation. (Emilie, Contrôleuse de gestion, Catégorie, Soins de la Maison, Mondomarket)

De même, Beauty or not Beauty apparaît au centre du continuum entre planification stratégique et contrôle financier, car les décisions les plus importantes ne sont pas évaluées exclusivement en fonction de critères financiers et il semble qu'il y a un processus de réflexion stratégique au niveau du groupe.

2.1.5 La stratégie concurrentielle

De nombreuses méthodes ont été proposées pour opérationnaliser la typologie de Porter (voir entre autres Dess et Davis, 1984 ; Govindarajan, 1988 ; Miller, 1988 ; Davis *et al.*, 1993 ; Miller et Dess, 1993). Généralement, ces mesures mettent l'accent sur le processus qui permet d'atteindre l'efficacité (domination par les coûts) ou la différenciation. Sponem (2004, p. 279) propose une synthèse du construit « stratégie de différenciation » grâce aux questions suivantes :

- Positionnez vos produits relativement à ceux de vos principaux concurrents (sensiblement inférieur / sensiblement supérieur) :
- Prix de vente des produits
- Dépenses en recherche et développement (en % du CA)
- Dépenses en marketing (en % du CA)
- Qualité des produits
- Image de marque
- Caractéristiques techniques des produits

La majeure partie des entreprises optent pour une stratégie concurrentielle de différenciation (Tableau 6-13). Toutefois, elles n'ont pas toutes la même marge de manœuvre quant à la fixation du prix de vente des produits. Certaines évoluent sur des marchés où l'élasticité prix peut être élevée. C'est le cas des entités rattachées au secteur de la grande consommation et de l'automobile. Nous avons traduit cette dimension par le libellé « contrainte de coûts » dans le tableau. Nous avons également souhaité mettre en relief, lorsque la stratégie de différenciation se développait sous contrainte de coûts, la préoccupation qui semblait prendre le pas sur l'autre en la faisant apparaître en gras.

	Prix de vente des produits	Dépenses en R&D	Dépenses en marketing	Qualité des produits	Image de marque	de	Caractéristiques techniques des produits	Stratégie concurrentielle (Porter, 1980)
Agape	Elevé	Elevées	Elevées	Elevée	Elevée		Importantes	Différenciation + <i>contrainte coûts</i>
Mondomarket Delicatessen	Elevé	Elevées	Elevées	Elevée	Elevée		Importantes	Différenciation + <i>contrainte coûts</i>
Mondomarket Soin de Soi	Elevé	Elevées	Elevées	Elevée	Elevée		Très importantes	
Beauty or not Beauty Public	Elevé	Elevées	Elevées	Elevée	Très importante		Très importantes	Différenciation + <i>contrainte coûts</i>
Beauty or not Beauty Luxe	Elevé	Elevées	Elevées	Elevée	Très importante		Très importantes	Différenciation
Luxury Lux	Elevé	Elevées	Elevées	Elevée	Très importante		Très importantes	Différenciation
Nationauto	Moyen	Elevées	Elevées	Elevée	Très importante		Très importantes	Différenciation + <i>contrainte coûts</i>
Franceauto	Moyen	Elevées	Elevées	Elevée	Très importante		Très importantes	Différenciation + <i>contrainte coûts</i>
Equipauto	Moyen	Faible	Faible	Faible	Moyen		Moyen	Domination par les coûts

Tableau 6-13. Stratégie concurrentielle des études de cas

2.1.6 La culture nationale

L'opérationnalisation de la variable « culture nationale » est délicate à réaliser dans le contexte d'entreprises multinationales dont l'origine des capitaux, les implantations et les clients sont répartis sur les cinq continents, ou presque. Toutefois, ce que d'Iribarne (1989) étudie et ce qui nous semble susceptible d'influencer l'activité des contrôleurs de gestion et la place de la fonction contrôle de gestion, ce sont les « manières de gérer ». Nous avons donc opérationnalisé cette variable en nous posant les questions suivantes :

- L'entité étudiée se situe-t-elle géographiquement en France ?
- La majorité des collaborateurs sont-ils Français ou ont-ils suivi leur formation en France ?
- Les managers opérationnels sont-ils Français ou ont-ils suivi leur formation en France ?
- La filiale communique-t-elle avec le groupe en français ou en anglais ?
- Où se situe géographiquement le siège du groupe ?

	L'entité étudiée se situe géographiquement en France	La majorité des collaborateurs sont Français ou ont suivi leur formation en France	Les managers opérationnels sont Français ou ont suivi leur formation en France	La filiale communique-t-elle avec le groupe en français ou en anglais	Où se trouve le siège du groupe ?	Culture nationale (d'Iribarne, 1989)
Agape	Oui	Oui	Oui		Suisse	Française, influences helvétiques
Mondomarket Delicatessen	Oui	Oui	Oui	Anglais	Pays-Bas et Royaume-Uni	Française influences anglo-saxonnes
Mondomarket Soin de Soi	Oui	Oui	Oui			
Beauty or not Beauty Public	Oui	Oui	Oui			
Beauty or not Beauty Luxe	Non	Non	Non	Français	France	Française
Luxury Lux	Oui	Oui	Oui			
Nationauto	Oui	Oui	Oui			
Franceauto	Oui	Oui	Oui	Français	France	Française
Equipauto	Oui	Oui	Oui	Français	France	Française

Tableau 6-14. Culture nationale des entreprises des études de cas

Les cultures d'Agape et de Mondomarket ont été qualifiées respectivement de françaises avec des influences helvétiques pour l'une et anglo-saxonnes pour l'autre.

Le résultat le plus marquant est lié au cas de Beauty or not Beauty Luxe. Nous avons en effet réalisé une partie de notre étude de cas dans une filiale espagnole du groupe. Les managers opérationnels et la majeure partie des collaborateurs étaient espagnols et pourtant, la « manière de gérer » restait très française et surtout très similaire à celle des autres entités du groupe. Le témoignage de Marc confirme en partie cette analyse :

La culture est très nationale (85% des employés sont espagnols) mais l'équipe dirigeante est multinationale (4 Espagnols, 2 Français et 1 Italien). Les équipes sont depuis quelques années de différentes nationalités et le recrutement s'est orienté vers des Espagnols qui parlent plusieurs langues (dont le français, encore indispensable dans notre division). La relation avec le siège est en anglais ou français s'il s'agit d'une communication formelle et très souvent en français, s'il s'agit d'une réunion. (Marc, Contrôleur de gestion, Business Unit, Filiale, Beauty or not Beauty Luxe)

L'ensemble des caractéristiques des cas peut donc être synthétisé dans le tableau suivant (Tableau 6-15). La suite de l'analyse procède à une comparaison des cas et permet de formuler des propositions quant à l'influence des différents facteurs sur l'autorité et le client de la fonction contrôle de gestion.

	Phase de développement (Greiner, 1972)	Interdépendance entre les unités (Thompson, 1967)	Nature des tâches (Perrow, 1967)	Style de gestion de groupe (Goold et Campbell, 1987b)	Stratégie concurrentielle (Porter, 1980)	Culture nationale (d'Iribarne, 1989)	AUTORITE ET LA FONCTION DE LA FONCTION DE CONTRÔLE DE GESTION
Agape	Modes de contrôle de coordination et mode de management proche de la collaboration (structure matricielle)	Pool	Routinière	Contrôle financier	Différenciation + contraintes coûts	Française, influences helvétiques Française influences anglo-saxonne	Autorité importante et client local
Mondomarket Delicatessen Mondomarket Soin de Soi							
Beauty or not Beauty Public	Modes de contrôle de coordination et mode de management proche de la collaboration (structure matricielle)	Pool	Routinière	Contrôle stratégique	Différenciation + contraintes coûts		
Beauty or not Beauty Luxe	Certains unités sont en phase de créativité, d'autres de coordination		Variables (certaines routinières, d'autres non)		Différenciation		Autorité faible et client local
Luxury Lux				Contrôle financier		Française	
Nationauto	Direction, délégation, coordination et collaboration. Toutes les structures et tous les modes de contrôle semblent coexister (structure fonctionnelle hybride)	Séquentielle	Variables (certaines routinières, d'autres non)	Planification stratégique	Différenciation + contraintes coûts	Française	Autorité faible et client DG
Franceauto							
Equipauto	Phase de coordination (structure divisionnelle)	Pool	Routinière	Contrôle financier	Domination par les coûts	Française	Autorité importante et client DG

Tableau 6-15. Comparaison des déterminants des types de fonction contrôle de gestion

2.2. DISCUSSION COMPAREE DES FACTEURS

Après avoir analysé l'influence de chaque facteur sur le degré d'autorité et le type de client des fonctions contrôle de gestion (2.2.1), nous appréhendons ces différents facteurs sous l'angle de configurations et étudions le contexte de chacun des styles de fonction contrôle de gestion (2.2.2).

2.2.1 *L'influence de chaque facteur sur l'autorité et le client*

a. *Les phases de développement*

La plupart des organisations, au niveau groupe, ont recours à des modes de contrôle, de coordination et de management associés par Greiner (1972) à des stades de développement différents. Aucun lien ne peut être identifié, ni avec l'autorité, ni avec le type de client de la fonction contrôle de gestion.

Trois cas se distinguent et nécessitent d'être analysés plus précisément. Nationauto et Franceauto ont été délicates à catégoriser, car **la nature même des activités et non la maturité des entités, conduit à identifier différents modes de management et de contrôle co-existants**. Ainsi, le design est en phase de collaboration et sera certainement amené à le rester, alors que les usines relèvent davantage d'une phase de direction et les entités commerciales d'une phase de coordination. Luxury Lux s'est avérée particulièrement difficile à classer. En effet, elle est conçue comme **une holding** regroupant plusieurs « maisons », qui sont à **des stades de développement très hétérogènes**. La filiale parfums que nous sommes allée voir a toutes les caractéristiques d'une organisation « jeune » en phase de « créativité ». Le mode de management reposait jusqu'à une période récente sur la communication informelle avec les salariés et de longues heures de travail récompensées par la promesse de bénéfices futurs. De façon contre intuitive, il semble que la fonction contrôle de gestion bien « qu'anachronique » dans ce modèle, parvenait à trouver sa place en nouant également des relations informelles avec les opérationnels. Le développement de la structure semble, contrairement à ce que décrit le modèle de Greiner (1972), diminuer l'autorité de la fonction contrôle de gestion, de plus en plus perçue comme une contrainte bureaucratique par les opérationnels.

Globalement, les données collectées sur des entreprises de tailles similaires ne nous permettent pas de penser que l'autorité de la fonction contrôle de gestion soit liée à la maturité de l'organisation telle que la présente Greiner (1972).

b. *L'interdépendance entre les unités (Thompson, 1967)*

Toutes les entreprises, à l'exclusion des constructeurs automobiles, sont dans une situation d'interdépendance de pool, d'après la typologie de Thompson (1967), ce qui ne fait pas de l'interdépendance entre les unités une variable discriminante expliquant l'autorité ou le type de client.

Nous pouvons toutefois analyser le cas où l'interdépendance est séquentielle. En effet, les deux entreprises en situation d'interdépendance séquentielle ont une fonction contrôle de gestion dotée d'une faible autorité dont le client est la direction générale. Nous retrouvons ici le constat fait par David (1999) et Chevalier- Kuszla (1997) concernant la difficulté un modèle classique de contrôle de gestion dans les entreprises de réseau.

Il est possible que l'interdépendance séquentielle entre les unités nuise à l'autorité de la fonction contrôle de gestion. En effet, le découpage en centres de responsabilité indépendants et autonomes est une des hypothèses sous-jacentes au modèle du contrôle de gestion classique (Bouquin, 1997). Si une organisation cherche à favoriser l'interaction entre ses différentes unités, les outils classiques du contrôle de gestion ne sont pas les modes de contrôle les plus adaptés. Nous pouvons en déduire que cela peut ne pas être favorable à la délégation d'une forte autorité à la fonction contrôle de gestion.

Proposition 8

La nature séquentielle des relations entre les unités d'un groupe nuit à l'autorité de la fonction contrôle de gestion.

En revanche, dans ce cas le contrôle doit aider à la coordination du groupe. En effet, le contrôle de gestion par l'intermédiaire des plans et des budgets est un outil possible de coordination (Macintosh et Daft, 1987). Il semble donc logique (et cohérent avec les situations observées dans notre échantillon) de faire la proposition suivante :

Proposition 9

La nature séquentielle des relations entre les unités d'un groupe fait que la fonction contrôle de gestion a pour principal client la direction générale.

c. La nature des tâches (Perrow, 1967)

Sur les neuf entreprises de l'échantillon, quatre ont des tâches de nature variable (routinières et non routinières). Dans ces quatre entreprises, nos études de cas montrent que le pouvoir de la fonction contrôle de gestion est faible. A l'inverse, dans toutes les entreprises où les tâches des opérationnels contrôlés sont routinières, le contrôle de gestion a un pouvoir fort (sauf dans l'entreprise Beauty or not Beauty).

Au final, le caractère routinier des tâches apparaît comme une condition sine qua none d'une autorité importante. Si l'activité est simple et analysable, elle est plus facilement modélisable par les outils du contrôle de gestion. Le coût d'opportunité associé à une autorité importante déléguée à la fonction contrôle de gestion est alors jugé inférieur aux gains qu'elle permet de réaliser, en termes strictement financiers ou en termes de contrôle de l'activité opérationnelle par le centre. En revanche, le caractère routinier des tâches n'implique pas nécessairement une autorité importante.

Proposition 10

Le caractère routinier des tâches est une condition nécessaire à l'autorité de la fonction contrôle de gestion.

L'observation des cas ne peut permettre de présager un lien quelconque entre la nature des tâches et le client de la fonction contrôle de gestion.

d. Le style de gestion de groupe (Goold et Campbell, 1987a, 1987b ; 1991)

Quatre entreprises de notre échantillon sont de style contrôle stratégique ou planification stratégique. Ces entreprises se caractérisent par une autorité faible de la fonction contrôle de gestion. Alors que dans seulement une entreprise sur cinq ayant un contrôle financier, il y a un faible pouvoir de la fonction contrôle de gestion.

Il semble donc qu'une autorité importante nécessite un style « contrôle financier ». Dans ce style, en effet, la fonction contrôle de gestion est susceptible d'avoir un poids important dans la prise de décision, puisque les critères financiers président les décisions de la direction générale comme des business units. Au regard de notre échantillon, on ne peut pas dire qu'un contrôle financier se traduise naturellement par une forte autorité de la fonction contrôle de gestion. En revanche, il semblerait que ce soit une condition nécessaire.

Proposition 11

Le style « contrôle financier » de gestion de groupe est une condition nécessaire à l'autorité de la fonction contrôle de gestion.

Dans cinq entreprises sur six ayant un style de gestion de groupe contrôle financier, les contrôleurs de gestion ont des clients locaux. En revanche, dans les entreprises de type « planification stratégique », le client est la direction générale. Ce résultat est cohérent avec les observations de Goold et Campbell (1987b).

Proposition 12

Dans les groupes qui contrôlent leurs filiales par la planification stratégique, la fonction contrôle de gestion a pour client la direction générale du groupe.

Nous avons, au travers de notre dispositif de recherche de réplique théorique émis implicitement l'hypothèse que l'activité des contrôleurs de gestion et donc la place de la fonction contrôle de gestion variait suivant **le secteur**. Cette hypothèse a été traduite dans le dispositif méthodologique de réplique des cas, où nous avons scindés Beauty or not Beauty en deux sous-secteurs, l'un dédié aux produits d'hygiène de grande consommation, Public et l'autre aux produits distribués dans des réseaux sélectifs - Luxe-. Nous nous attendions donc à ce que les fonctions contrôle de gestion de Beauty or not Beauty Public et Mondomarket Soins de Soi, concurrents directs, évoluant sur les mêmes marchés, faisant face à des contraintes

similaires, soient relativement proches. Nous anticipions ainsi que les contrôleurs de gestion de Mondomarket Soins de Soi et les contrôleurs de gestion de Beauty or not Beauty Public s'engageraient dans le même type d'activité et que la place de la fonction contrôle de gestion dans chacune de ces branches de l'organisation serait sensiblement identique. Or, Mondomarket Soins de Soi et Beauty or not Beauty Public accordent une place radicalement différente à leur fonction contrôle de gestion. En effet, si l'une comme l'autre appréhendent la fonction contrôle de gestion comme au service du management local, l'autorité déléguée diffère. Ceci nous amène à formuler la proposition suivante :

Proposition 13

Les choix organisationnels effectués au niveau global de l'organisation influencent plus largement l'autorité de la fonction contrôle de gestion et le type de client que les sous-secteurs auxquels les différentes branches peuvent être rattachées.

e. Stratégie concurrentielle et appartenance organisationnelle (Porter, 1980)

Seule une entreprise de notre échantillon est dans une stratégie de domination par les coûts. L'autorité de la fonction contrôle de gestion y est particulièrement élevée. En revanche, contrairement à ce que nous avons anticipé, stratégie de différenciation et autorité importante de la fonction contrôle de gestion ne sont pas antinomiques (trois entreprises de notre échantillon sont dans cette situation). Toutefois, il semble qu'une « préoccupation pour les coûts » parmi les facteurs clés de succès de l'organisation soit une condition d'une autorité importante de la fonction contrôle de gestion. De plus, lorsque le taux de marge des produits est élevé, la fonction contrôle de gestion semble jouir d'une forte autorité. Notre analyse tendrait à infirmer le résultat de Bühler selon lequel « un environnement concurrentiel contraignant [qu'il assimile à la stratégie] suffit à lui seul à réduire de manière appréciable l'influence du contrôleur » (Bühler, 1979, p. 368).

Proposition 14

Si la préoccupation pour les coûts figure parmi les facteurs clés de succès d'une organisation ou si celle-ci est engagée dans une stratégie de domination par les coûts, sa fonction contrôle de gestion jouit d'une plus forte autorité.

En ce qui concerne le client de la fonction contrôle de gestion, les données collectées montrent qu'une stratégie de différenciation semble compatible avec un client local ou un client « direction générale ». L'unique entreprise de notre échantillon ayant opté pour une stratégie de domination par les coûts a une fonction contrôle de gestion au service de la direction générale. Nous formulons donc la proposition suivante :

Proposition 15

Lorsque l'entreprise a pour stratégie générique la domination par les coûts, le client principal est la direction générale.

f. La culture nationale

Les cas Franceauto, Nationauto et Beauty or not Beauty ont tous trois confirmé certaines analyses formulées par d'Iribarne (1989). L'image de fonction « servile », terme utilisé par le président directeur général de Beauty or not Beauty en s'adressant aux financiers, ou celle de « trésorier de l'administration française », au « service du Prince », ont ainsi été régulièrement mentionnées. Toutefois, une entreprise française, Equipauto, délègue pour sa part une très grande autorité à la fonction contrôle de gestion. Il nous semble donc impossible de statuer, de manière générale, sur le lien entre culture nationale et autorité de la fonction contrôle de gestion. On constate cependant que, dans les entreprises fortement marquées par les institutions françaises (représentants des élites traditionnelles : énarques et polytechniciens chez Nationauto et Franceauto, et aristocrates chez Beauty or not Beauty), l'autorité de la fonction contrôle de gestion est particulièrement faible.

Proposition 16

Les entreprises fortement marquées par des institutions traditionnelles françaises délèguent une faible autorité à la fonction contrôle de gestion.

2.2.2 Les styles de fonction contrôle de gestion dans leur contexte

L'analyse de chaque facteur de contingence sur l'autorité et le type de client des fonctions contrôle de gestion peut être complétée par une étude des configurations de chaque idéal-type identifié. Dans leurs grandes lignes¹¹¹, nos résultats confirment ceux de Bühler (1979) selon lesquels : « la configuration organisationnelle à laquelle est associée un type de contrôleur influent est caractérisée par des contraintes externes non négligeables, mais qui restent modérées et des contraintes internes liées à une certaine complexité verticale de la structure (à laquelle s'ajoute probablement une certaine décentralisation) » (1979, p. 375).

a. Contexte de la fonction contrôle de gestion partenaire

La structure des organisations ayant une fonction contrôle de gestion partenaire sont dans une phase que l'on situe entre les phases de coordination et de collaboration (Greiner, 1972) : les unités décentralisées sont organisées en groupes de produit, mais à cette structure se superpose une structure matricielle par projet (les catégories chez Mondomarket Soins de Soi et de la Maison). Toutefois, des modes de contrôle et de management définis comme relevant de stades différents par Greiner (1972) cohabitent.

¹¹¹ L'influence très importante du facteur taille, neutralisé dans notre étude, vient limiter très fortement l'intérêt d'une comparaison de nos analyses avec les résultats de l'étude de Bühler (1979, p. 313). En effet, son échantillon est composé de 72 entreprises de tailles diverses (les effectifs varient entre 135 personnes et 36 000 personnes).

Lancements et modifications de produits s'enchaînent pour répondre et anticiper les besoins des clients et les offensives des concurrents ce qui amène souvent nos interlocuteurs à qualifier le marché d'instable et de réactif. Toutefois, les conditions « techniques » de mise en place et de fonctionnement d'un modèle simple de contrôle de gestion (Burlaud et Simon, 1997 ; Bouquin, 2001) sont réunies : les différentes entités sont dans une relation d'interdépendance de pool (Thompson, 1967) et la nature des tâches peut être qualifiée de routinière (Perrow, 1967). Le style de gestion de groupe de ces organisations relève du contrôle financier (Goold et Campbell, 1987b). Une telle configuration **favorise** en principe **l'autorité de la fonction contrôle** de gestion, dont le client pourrait être la direction générale comme le management local.

La stratégie de différenciation (Porter, 1980), combinée à une place prépondérante des coûts dans le *business model* de ces organisations expliquerait donc le fait que le client soit le management local. Le schéma organisationnel sous-jacent est celui d'une décentralisation avec une direction par objectifs.

b. Contexte de la fonction contrôle de gestion discrète

La structure des organisations ayant une fonction contrôle de gestion discrète se situe dans une phase de coordination (Greiner, 1972) : les unités décentralisées sont organisées en groupes de produit. Là encore, des modes de contrôle et de management définis comme relevant de stades différents par Greiner (1972) cohabitent.

Lancements et modifications de produits s'enchaînent pour répondre et anticiper les besoins des clients et les marchés à forte valeur ajoutée dans lesquels ces organisations évoluent sont sensibles aux variations de conjoncture économique.

Les différentes entités sont dans une relation d'interdépendance de pool (Thompson, 1967). Toutefois, toutes les tâches réalisées ne peuvent pas être qualifiées de routinières (Perrow, 1967). En particulier, certaines tâches de création sont peu analysables et comportent de nombreuses exceptions (non routine). Les conditions de mise en place et de fonctionnement d'un modèle simple de contrôle de gestion ne sont donc pas toutes réunies. Une telle configuration semble favoriser une faible autorité de la fonction contrôle de gestion. Le style de gestion de groupe (Goold et Campbell, 1987b), relève, dans le cas de Luxury Lux, du contrôle financier et dans le cas de Beauty or not Beauty, du contrôle stratégique. Le style de gestion de groupe ne semble expliquer ni le type de client ni le degré d'autorité de la fonction contrôle de gestion. La structure décentralisée, composées d'unités organisées en interdépendance de pool, similaire à celle des entreprises de grande consommation semble influencer les organisations dotées d'une fonction contrôle de gestion discrète. La diffusion d'un modèle de contrôleur de gestion « business partner » amène ces organisations à concevoir le management local comme le premier client de la fonction contrôle de gestion.

c. Contexte de la fonction contrôle de gestion garde-fou

La structure des organisations ayant une fonction contrôle de gestion garde-fou est particulièrement difficile à caractériser dans la typologie de Greiner (1972) : certaines unités décentralisées sont organisées en groupes de produits, mais il existe également des groupes

projet, tout cela chapeauté par une structure fonctionnelle. Tous les modes de contrôle et de management définis comme relevant de stades différents par Greiner (1972) cohabitent. L'activité de ces organisations est fortement intégrée. Les différentes entités sont dans une relation séquentielles (Thompson, 1967) et les tâches comportent de nombreuses exceptions (*ingénierie*) ou sont peu analysables (*craft*) (Perrow, 1967). Le style de gestion de groupe (Goold et Campbell, 1987b), relève de la planification stratégique, la stratégie devant nécessairement être coordonnée en central. La fonction contrôle de gestion garde-fou est donc avant tout au service de la direction générale. Les conditions de mise en place et de fonctionnement d'un modèle simple de contrôle de gestion n'étant donc pas réunies, l'autorité de la fonction contrôle de gestion est globalement faible.

d. Contexte de la fonction contrôle de gestion omnipotente

Dans le cas de la fonction contrôle de gestion omnipotente, la structure est décentralisée, bien que cohabitent plusieurs modes de contrôle et de management relevant de différents stades de développement selon Greiner (1972). Les tâches sont routinières (1967) et l'interdépendance entre les unités est réduite à son minimum (*pool*) (Thompson, 1967). Le style de gestion de groupe adopté correspond parfaitement au contrôle financier tel que défini par Goold et Campbell (1987b). L'autorité déléguée à la fonction contrôle de gestion est donc particulièrement importante, d'autant plus que la problématique des coûts semble occuper une place importante dans le business modèle des organisations (Porter, 1980). La structure de l'organisation et ses règles de fonctionnement sont pensées dans l'objectif de faire de la fonction contrôle de gestion un organe central du système de contrôle organisationnel global au service de la direction générale. Le management local est en constante interaction avec la fonction contrôle de gestion, mais les rôles semblent inversés : les responsables opérationnels deviennent des fournisseurs auprès de la fonction contrôle de gestion omnipotente, relais de la direction générale dans des organisations fortement décentralisées.

Conclusion de la section 2

En définitive, même s'il semble difficile de dégager un lien parfaitement clair entre les facteurs de contingence et l'autorité et le type de client, certaines associations apparaissent plus fréquentes que d'autres¹¹². A titre d'exemple, une stratégie de domination par les coûts ou une certaine importance des coûts dans l'équation stratégique de l'organisation est plus souvent associée à une forte autorité de la fonction contrôle de gestion.

Dans la troisième section, nous avons analysé des cas où, dans le cadre d'une démarche de changement, des organisations tentent « d'importer » un contrôle de gestion en changeant la fonction contrôle de gestion. Elles dissocient ainsi la fonction contrôle de gestion de son contexte, en supposant que la fonction contrôle de gestion, à elle seule, va pouvoir conduire le

¹¹² Cette analyse vient corroborer les conclusions de Bühler (1979, p. 313) selon lesquelles une configuration de facteurs semble plus à même d'expliquer les phénomènes observés que les facteurs, pris séparément : « Nous ne croyons pas possible d'affirmer que l'un des trois facteurs [taille, stratégie et rigidité des technologies] est réellement plus déterminant que les deux autres ».

changement du contrôle de gestion. Bien souvent, il s'agit d'organisations dans lesquelles la fonction contrôle de gestion est dotée à l'origine d'une faible autorité. Qu'il s'agisse de stratégies de légitimation ou d'une volonté de centralisation accrue du pouvoir, ces organisations prennent comme modèle des organisations où la fonction contrôle est dotée d'une forte autorité sans changer simultanément le contexte dans lequel elle évolue. Elles recrutent alors des contrôleurs de gestion venant de ces organisations « modèle » ou « importent » certains des outils qu'elles utilisent. Nous allons voir dans la prochaine section que le changement qui en résulte tarde à se rendre visible, et est souvent synonyme de conflits au sein même de la fonction contrôle de gestion.

Section 3 LA FONCTION CONTROLE DE GESTION VECTEUR DE CHANGEMENT

Trois études de cas sont caractéristiques d'une volonté de changement par la fonction contrôle de gestion. Antalgix et, dans une moindre mesure, Gastralgyx, deux entreprises du secteur pharmaceutique, ont ainsi recruté des contrôleurs de gestion venant de secteurs différents afin de sensibiliser les managers opérationnels à la logique financière. Les contrôleurs de gestion de Siègeauto, un équipementier automobile concurrent d'Equipauto, sont également investis d'une mission de changement. Le mimétisme n'est pas inter-sectoriel mais intra-sectoriel, Siègeauto cherchant, par le biais de l'activité des contrôleurs de gestion et à l'occasion d'une fusion, à calquer les méthodes de contrôle d'Equipauto.

Chacun de ces types de changement est donc décrit. Le cas d'Antalgix fera l'objet d'une présentation plus détaillée que celui de Gastralgyx, car la richesse du matériau collecté nous a permis d'analyser les effets des changements au niveau de l'organisation, de la fonction contrôle de gestion et au niveau individuel (3.1). Siègeauto se révèle particulièrement intéressant car il donne à observer une organisation entre deux modèles, celui d'une fonction contrôle de gestion surveillante et d'une fonction contrôle de gestion omnipotente (3.2). Dans un troisième temps sera proposée une analyse transversale de ces dynamiques de changement (3.3).

3.1. ANTALGYX : UN MIMETISME INTER-SECTORIEL

Antalgix a été créé en 1999 par la fusion du laboratoire suédois Antal et du laboratoire britannique Zalgyx. Antalgix est l'un des premiers laboratoires pharmaceutiques au monde. Particulièrement engagée dans la recherche, cette société possède une large gamme de produits dans sept domaines thérapeutiques majeurs : l'anesthésiologie, la cardiologie, l'infectiologie, la gastro-entérologie, l'oncologie, la neurologie, la pneumologie. Les deux entreprises que nous avons étudiées dans le cadre de nos études de cas peuvent être considérées comme concurrentes et soumises à des contextes similaires :

Entreprise	Sous-industrie	CA 2003	% CA à l'export	Effectif	Publication	Cotation
Antalgix	Produits pharmaceutiques	18,9 Mds \$	-	54 000	Trimestrielle	Londres, NY, Stockholm
Gastralgix	Produits pharmaceutiques	16,8 Mds €	80	69 000	Trimestrielle	Frankfort+ Paris+NY

Tableau 6-16. Antalgix et un de ses principaux concurrents

Nous avons interrogé tous les contrôleurs de gestion du siège de la filiale française d'Antalgyx¹¹³. A l'exception d'Arnaud, stagiaire, tous les autres interviewés ont une expérience d'au moins trois ans en contrôle de gestion. Néanmoins, au moment de l'entretien, plus de la moitié de l'effectif avait moins d'un an d'ancienneté au sein d'Antalgyx. La directrice financière, venant du secteur de la grande consommation, a utilisé le réseau de ses anciens collaborateurs pour en faire venir quelques uns chez Antalgyx. Nous le verrons, ceci n'est pas sans effet dans la façon dont les contrôleurs de gestion appréhendent leur activité chez Antalgyx.

Antalgyx	Années expé. Contrôle	Années expé. Poste	Libellé du poste	Position hiérarchique	Rattachement opérationnel	Type d'unité
Alexandre	5	1	Contrôleur de gestion BU	N-1	Directeur d'une BU	Business Unit
Arnaud	1	1	Assistant contrôleur de gestion BU	N-2	Contrôleur de gestion	Business Unit
Matthieu	3	1	Contrôleur de gestion BU	N-1	Directeur d'une BU	Business Unit
Cyril	3	1	Contrôleur de gestion BU	N-1	Directeur d'une BU	Business Unit
Alain	9	7	Responsable projet informatique	N-1	Directeur Financier	Filiale
Annabelle	8	3	Responsable consolidation	N-1	Directeur Financier	Filiale

Tableau 6-17. Description des personnes interviewées chez Antalgyx

3.1.1 Rationalité dominée par le couple R&D et les marketing-ventes et une activité limitée à un contrôle budgétaire discret

a. Une rationalité dominée par le couple R&D et les marketing-ventes

Afin de comprendre la rationalité dominante chez Antalgyx, il apparaît utile de présenter, en s'appuyant que les témoignages des contrôleurs de gestion, l'activité d'Antalgyx. A cette fin, une première étape consiste en une analyse porterienne des forces en présence.

Le positionnement stratégique d'Antalgyx

Trois domaines d'activité stratégique peuvent être identifiés :

- « l'éthique », regroupant les produits obtenus uniquement sur prescription médicale,
- « l'OTC », « Over The Counter », qui signifie « vendu au comptoir » en anglais, donc ce qui correspond aux produits pouvant être achetés directement en officine,
- « les génériques », molécules tombées dans le domaine public.

Les trois domaines d'activité stratégique –éthique, OTC et génériques- correspondant à des couples produit-marché bien distincts, structurent la représentation concurrentielle des entreprises pharmaceutiques. Développer le marché éthique semble ainsi incompatible avec

¹¹³ Antalgyx France, la filiale française réalise un chiffre d'affaires de 1,4 milliard de dollars et occupe le premier rang au niveau européen avec 16% du chiffre d'affaires européen en 2003 (Source : rapport annuel 2003)

une stratégie offensive sur les autres marchés, car peu de synergies en termes de choix d'investissement et de structure peuvent être obtenues. Antalgix se positionne sur le marché éthique. Une des caractéristiques de ce marché est le poids des organismes de régulation, notamment celui de l'Agence Française du Médicament et celui de la Sécurité Sociale. Une fois la molécule créée, deux combats sont à mener pour les entreprises pharmaceutiques : monter des dossiers afin d'obtenir l'autorisation de mise sur le marché (AMM) auprès des autorités, puis négocier son prix et son taux de prise en charge auprès de la Sécurité Sociale¹¹⁴. Ces deux étapes sont bien évidemment cruciales et déterminent en grande partie le chiffre d'affaires à venir, puisque le seul levier restant aux mains des managers sera le volume (voir annexe 6.1).

La concurrence entre les différentes entreprises pharmaceutiques est relativement âpre. Les fusions sont fréquentes -Antalgix est d'ailleurs le résultat d'une fusion- et de nombreux partenariats et alliances sont mis en place à des niveaux organisationnels variés. Les risques pris en amont lors du développement de molécules et l'ampleur des moyens mobilisés incitent les entreprises à chercher un maximum de débouchés pour leurs produits. Les laboratoires laissent « libre cours » à la recherche et développement en amont, ne pouvant exercer un contrôle sur le domaine d'application des découvertes : les chercheurs recherchent, produisent au tant de molécules que possible et les managers se chargent par la suite d'assurer l'exploitation des molécules. Achat, vente, co-exploitation, toutes les solutions sont utilisées pour assurer un rendement maximum des molécules et des relations tissées avec les médecins. En effet, les médecins, prescripteurs et donc passages obligés pour accéder au consommateur final, sont conscients de leur pouvoir et sont courtisés par tous les laboratoires en concurrence sur la même aire thérapeutique. Les laboratoires cherchent donc à les fidéliser et à les encourager à prescrire leurs produits dans un cadre particulièrement réglementé.

La deuxième contrainte en aval qui pèse sur les entreprises pharmaceutiques est la **très forte réglementation de la communication et des moyens marketing** mise en œuvre sur les **marchés éthiques**. Le choix de la France jusqu'à maintenant est de limiter très fortement l'accès aux médias pour la publicité des médicaments remboursés. Les seuls canaux sont les revues à destination exclusive des praticiens comme Impact Médecin. Plusieurs raisons sont mentionnées. La première est que le patient doit rester passif dans la relation au produit mais également dans sa relation avec son médecin. L'unique prescripteur est le médecin, seul à même de juger, grâce à ses connaissances, des molécules susceptibles de répondre aux maux du patient. Seconde raison, la Sécurité Sociale est en réalité le premier - et souvent le seul - client des entreprises pharmaceutiques sur le marché éthique. Or, les comptes de la Sécurité

¹¹⁴ En France, l'autorisation de mise sur le marché accordée sur la base des résultats d'essais cliniques contrôlés existe depuis 1972 (Pignarre, 2003). Elle est réalisée par l'Agence Française du Médicament. Il fait l'objet d'un brevet dès son développement, lequel s'étale en général sur 10 ans avant l'AMM. Après l'AMM, le médicament est donc encore protégé 10 ans avant de tomber dans le domaine public (loi de 1968, modifiée à la marge en 1978) (Chauveau, 1999, p. 480-484). Dans les pays européens, le prix des médicaments est négocié avec les pouvoirs publics (aux Etats-Unis : avec les caisses de remboursement et les assurances privées) (Pignarre, 2003).

Sociale sont régulièrement déficitaires depuis une vingtaine d'années. Il s'agit donc de limiter au maximum la puissance des armes marketing des riches entreprises dites « du médicament »¹¹⁵. Le rôle des visiteurs médicaux est crucial à ce niveau, puisqu'ils sont des canaux de communication et de promotion individuel à la disposition des laboratoires pour faire connaître et stimuler la vente des produits.

Dernière caractéristique, et non la moindre, le secteur pharmaceutique apparaît vivre sur des marges confortables.

Moi, je pense qu'il y a encore tellement d'argent dans l'industrie pharmaceutique qu'on peut se permettre d'en perdre. C'est un peu brut de fonderie, mais... [...] Ma soeur bosse aussi dans la pharmacie. Donc elle aussi a des marges monstrueuses sur ses produits. Le truc, c'est de se dire... Est-ce que, mine de rien, je ne suis pas auvergnat, mais un sou est un sou, quoi. Est-ce que l'argent est bien dépensé? (Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)

L'ensemble de ces caractéristiques de l'environnement, synthétisées dans le schéma reprenant les six forces de Porter, laisse penser que le contrôle des coûts n'est pas un facteur clé de succès dans le secteur pharmaceutique, en particulier sur le marché éthique. Dès lors, dans l'esprit des opérationnels, comme dans celui de la direction, la finalité du contrôle de gestion au sein de l'organisation tend à rester floue, entre un instrument de maintien d'un certain contrôle interne et une vitrine visant à rassurer les actionnaires, dans une perspective néo-institutionnelle.

Des changements à venir ?

Si le secteur pharmaceutique bénéficie encore d'une situation financière confortable, les contrôleurs de gestion anticipent des changements environnementaux à même de remettre fortement en cause cet état de fait. Les changements de relations entre les patients - de plus en plus informés, notamment via internet - et le développement du marché des génériques peuvent créer de nouveaux facteurs clés de succès pour les organisations pharmaceutiques. Dans cette nouvelle configuration, les contrôleurs de gestion pourront être amenés à jouer un rôle plus stratégique qu'à l'heure actuelle (voir annexe 6.2).

De façon plus immédiate, la pérennité des laboratoires pharmaceutiques dépend très largement de leur capacité d'innovation (Guannel *et al.*, 2003, p. 1). Plus que jamais, leur objectif est de mettre au point ce qu'on appelle des blockbusters. Les laboratoires pharmaceutiques présentent les blockbusters comme des molécules particulièrement innovantes, leviers de financement de la recherche future. Toutefois, le sens initial du terme « blockbuster » désigne un produit phare qui génère un revenu conséquent¹¹⁶.

¹¹⁵ En effet, les années 1980 et 1990 ont connu une véritable débauche de moyens mis en œuvre pour séduire les médecins. **Les congrès** – moyens régulièrement utilisés pour faire connaître les nouvelles molécules- étaient devenus peu à peu des prétextes pour offrir aux médecins des croisières ou des séjours de luxe dans des lieux prestigieux et de s'assurer ainsi leurs faveurs.

¹¹⁶ Dans l'industrie pharmaceutique, on considère qu'un blockbuster dégage un chiffre d'affaires annuel dépassant le milliard d'euros.

Or, le rythme de mise sur le marché de médicaments innovants décroît fortement et régulièrement, ce qui rend la mise au point de blockbusters de plus en plus délicate¹¹⁷. On observe alors un effet pervers potentiel : les laboratoires cherchent à créer des blockbusters à partir de produits non innovants. Le blockbuster devient un élément fondamental de la communication institutionnelle des laboratoires. Un blockbuster -même non innovant- est légitimé par sa contribution au financement de la recherche.

Cet effort de communication se généralise à l'ensemble du processus de recherche. Les laboratoires dépendent des actionnaires pour financer une R&D de plus en plus coûteuse et de l'Etat pour obtenir les autorisations de mise sur le marché de leurs innovations. Ils doivent donc convaincre les actionnaires de leur potentiel d'innovation en communiquant sur le nombre de molécules en cours de développement¹¹⁸. En effet, les **analystes financiers portent une attention quasi exclusive au « pipe-line »**¹¹⁹ des laboratoires avant de donner leurs recommandations d'achat ou de vente de titres (Pignarre, 2003). Les laboratoires doivent également **convaincre l'Etat** du caractère innovant des molécules qu'ils cherchent à mettre sur le marché. Ils multiplient dans cette optique le nombre d'essais cliniques sur ces molécules car un essai clinique permet de prouver que le candidat médicament testé est supérieur au médicament précédent. Ce phénomène s'apparente à un déplacement des buts (Merton, 1967) : la communication sur l'innovation supprime l'innovation elle-même¹²⁰.

On passe donc d'une logique d'innovation à une logique marketing. L'objectif premier des laboratoires pharmaceutiques, i.e. l'innovation, semble évoluer vers une volonté de communication autour de l'innovation. **La recherche est ainsi placée au cœur du processus marketing : l'essentiel n'est plus d'innover radicalement** (ce qui est de plus en plus difficile et coûteux) **mais de faire passer l'innovation pour radicale**. Cela conduit à une logique de reproduction et de déclinaison des produits existants, similaire à la logique de la grande consommation¹²¹. Ce passage d'une logique « pharmaceutique » à une logique de

¹¹⁷ Le nombre moyen de médicaments mis sur le marché par chaque grand groupe est passé de 12.3 sur la période 1991-1995 à 7.2 sur la période 1996-2000 (source : Jacques Delort et Arnaud de Bertier, directeurs associés chez McKinsey cités in Ducruet (2002b, p. 49))

¹¹⁸ Colin Greengrass, directeur des alliances stratégiques pour l'Europe chez Pfizer, reconnaît que la préoccupation centrale des groupes pharmaceutiques est bien de remplir leurs pipe-lines avec des molécules en phase clinique (Ducruet, 2002a)

¹¹⁹ Le pipe-line concerne « la progression des candidats médicaments dans le « tuyau » des phases successives d'essais cliniques, vers la tant attendue mise sur le marché » (Pignarre, 2003, p. 66).

¹²⁰ L'industrie pharmaceutique était au départ réticente à l'obligation des essais cliniques. Elle a retourné la situation à son avantage en se spécialisant dans ce type d'études. Initialement conçus comme des moyens de contrôle de l'industrie pharmaceutique par l'Etat, les essais cliniques se sont transformés en moteur de la recherche. Intégrés par l'industrie pharmaceutique au centre de son activité, ils sont devenus le cœur du processus d'invention lui-même. Le système des essais cliniques freine l'innovation et « tue (à petit feu) la poule aux œufs d'or », car « les essais cliniques donnent une prime à l'invention de successeurs aux dépens de nouveautés radicales » (Pignarre, 2003, p. 52-82).

¹²¹ Par exemple, les laboratoires Fournier n'ont pas hésité à sortir une nouvelle version de leur Lipanthyl à 160mg, dès que les boîtes de 67mg et de 200mg sont tombées dans le domaine public. Astra Zeneca a légèrement changé la formule de son antiulcéreux fétiche, le Mopral, médicament le plus vendu en France avec l'Inexium. Bien que l'amélioration du service médical rendu par cette nouvelle molécule ait été jugée « mineure »

grande consommation se traduit au sein de l'organisation par le recrutement de contrôleurs de gestion venant du secteur de la grande consommation. Ils sont alors pensés « comme les vecteurs d'un changement de culture » :

*Ce n'était pas dans la culture d'entreprise de « penser financier ». [...] Ca change par certaines personnes, justement, **qui viennent de l'extérieur ou d'autres logiques, le contrôle de gestion entre dans les équipes et donc apporte plus et donc il y a une relation de partenariat.** (Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)*

Nous allons voir, après avoir analysé le rapport de force entre les fonctions et présenté les principaux traits de l'activité des contrôleurs de gestion (b), comment ce recrutement affecte le positionnement du contrôle de gestion et l'activité des contrôleurs de gestion au sein d'Antalgyx (3.1.2).

Rapport de force entre les fonctions : un succédané de pouvoir pour les contrôleurs

Les contrôleurs de gestion partagent, dans leur ensemble, le sentiment d'être au second plan. Ils légitiment d'ailleurs cette position par leur incapacité à jouer un rôle primordial en raison de la nature même des connaissances nécessaires à l'exercice de l'activité centrale : la création et la vente de produits pharmaceutiques (voir annexe 6.3).

Trois éléments influent sur la relation pouvoir-savoir entre les chefs de produit et les contrôleurs de gestion. Premièrement, les chefs de produits, souvent pharmaciens ou médecins jouissent d'une certaine ascendance sur les autres membres de l'organisation grâce aux connaissances spécifiques qu'ils détiennent. Deuxièmement, le secteur pharmaceutique, doté de moyens confortables et ayant à sa disposition une statistique nationale - le GERS¹²² -, voit évoluer de nombreux prestataires de services développant des analyses, concurrentes de celles que pourraient être amenés à produire les contrôleurs de gestion en interne. Enfin, comme nous le verrons dans les choix organisationnels effectués au sein d'Antalgyx, les contrôleurs de gestion opérationnels ne disposent que d'informations partielles, l'essentiel restant en central. Tous ces éléments alimentent la fragilité de la position des contrôleurs de gestion vis-à-vis des chefs de produits.

Les contrôleurs de gestion reconnaissent qu'ils sont dans une position d'infériorité eu égard aux connaissances détenues par les chefs de produit, médecins et pharmaciens.

***Moi, je ne vois pas comment on pourrait confier à des gens autres que des médecins ou des pharmaciens ou des chimistes, des choses aussi polémiques que des médicaments. Enfin, je ne peux pas l'imaginer.** (Alexandre, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)*

Ceci influence largement la liberté que vont s'accorder les contrôleurs de gestion dans les relations qu'ils vont construire avec les chefs de produit. En effet, s'ils ne se sentent pas en

par les autorités, la molécule modifiée permettra sans doute au laboratoire de tenir le marché pendant dix ans (Croissandeau, 2002).

¹²² Le Groupement pour l'Elaboration et la Réalisation de Statistiques a été créé en 1974 par et pour l'industrie pharmaceutique. Il diffuse des statistiques de vente. Les données ne sont pas issues de panels, ce sont des chiffres réels émanant des grossistes et des laboratoires. Elles reflètent les livraisons des grossistes et les ventes directes des laboratoires aux pharmacies. Source : www.gie-gers.fr

mesure de discuter des choix opérationnels, ils risquent de devoir limiter leur intervention à une discussion chiffrée, épisodique et expédiée, des résultats et des budgets, sans avoir la possibilité de rentrer dans un débat contradictoire sur le fond avec les chefs de produit.

*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. On peut apporter des contradictions, des choses qui peuvent nous surprendre par des analyses qu'on va faire, des ratios, des choses comme ça. Mais, souvent, il y a quand même un grand rationnel derrière, qui, à mon avis, nous échappe.***
(Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgix)

De plus, grâce aux statistiques nationales très précises, des analyses de marché et de veille concurrentielle pourraient être réalisées par les contrôleurs de gestion opérationnels. Malheureusement –pourrait-on ajouter –, ce sont des prestataires externes nombreux, qui fournissent à la demande des opérationnels dotés de moyens colossaux¹²³, ces analyses (par exemple, les ventes au client final, collectées par de nouveaux outils tels XPonent¹²⁴). L'enrichissement des tâches des contrôleurs de gestion et de leurs relations avec les opérationnels qu'aurait pu susciter ces analyses se trouve donc réduit à néant.

b. Une activité dédiée à un contrôle budgétaire méticuleux

Le site internet d'Antalgix donne également présente les différents postes par type de site (voir annexe 6.4). Au siège, la rubrique « Finance » regroupe le poste de contrôleur de gestion et celui de comptable général¹²⁵. Dans les sites de production et de recherche, seuls des postes d'assistant contrôleur de gestion apparaissent. Chaque site gère ses propres recrutements. **L'hétérogénéité des offres et le faible niveau de qualification exigé, en comparaison avec les autres organisations visitées, laisse supposer une place relativement discrète des contrôleurs de gestion chez Antalgix.**

Les tâches des contrôleurs de gestion

L'essentiel de l'activité des contrôleurs de gestion est lié aux tâches du contrôle budgétaire (voir annexe 6.5). En soi, cela n'a rien de véritablement troublant, puisque 98% des contrôleurs de gestion interrogés dans l'enquête de Jordan (1998) déclare avoir une responsabilité dans le processus budgétaire. Néanmoins, chez Antalgix, les contrôleurs de gestion soulignent que leur intervention dans ce processus est plus que limité : ils accordent une large place à la fiabilisation des comptes, faisant ainsi l'interface entre les comptables et

¹²³ A titre d'exemple, en dépit de tentatives de régulation des pouvoirs publics, la promotion continue de bénéficiaire de moyens importants : plus de 2 milliards d'euros en 2002, soit environ 11 % du chiffre d'affaires réalisé par les industriels (Charrondière, 2003).

¹²⁴ XPonent est un outil créé en 1999 par IMS, leader mondial de la fourniture de données médicales. Il réalise à partir d'un panel de 47% des pharmacies françaises une extrapolation pour restituer à ses clients le détail des prescriptions d'un groupe de médecins.

¹²⁵ Deux postes sont donc identifiés pour la fonction Finance. A titre de comparaison, la fonction « marketing/ventes » est déclinée en onze postes différents allant du chef de produit au directeur régional.

les chefs de produit qui ne respectent pas les procédures. Ceci a des conséquences importantes sur l'image des contrôleurs de gestion, qui en endossant un tel rôle, se voient assimilés aux comptables.

Les contrôleurs de gestion opérationnels chez Antalgix dédient une grande partie de leur temps à un suivi budgétaire d'une précision « comptable ». En effet, l'essentiel de cette tâche se résume à vérifier que les dépenses réalisées par les chefs de produit ont bien été prises en compte par leurs assistantes, et que la comptabilité, au final, a correctement enregistré l'opération. Il semble qu'il ne s'agit pas d'un problème de système d'information, mais bien d'un problème de contrôle interne, de procédures d'enregistrement des opérations qui ne sont pas suivies. Les chefs de produit mènent leurs opérations, leurs assistants ne sont pas tenus au courant, ou n'enregistrent pas les demandes d'autorisation de dépenses qui ne peuvent pas être validées ensuite par la comptabilité. Les contrôleurs de gestion sont donc en partie accaparés par des tâches de contrôle interne. Ils doivent « contrôler la comptabilité ». Les contrôleurs de gestion n'évoquent même pas le terme « procédure », tant il semble qu'il n'ait aucune résonance auprès des responsables opérationnels.

Les contrôleurs de gestion évoquent cette « précision comptable » comme susceptible de nuire à leur image et à l'intérêt qu'ils portent à leur travail. Néanmoins, deux problèmes majeurs se posent. D'une part une certaine résistance de certains contrôleurs de gestion apparaît, comme Matthieu notamment, pour qui l'abandon de ce niveau de précision représenterait une relative perte de contrôle pour les contrôleurs de gestion. D'autre part, une distanciation du contrôle de gestion nécessiterait une réorganisation du métier finance, en organisant une passation vers la comptabilité et donc une redistribution des pouvoirs entre contrôle de gestion et comptabilité qui ne semble pas à l'ordre du jour.

Relations des contrôleurs de gestion : un positionnement hiérarchique ambigu

Les contrôleurs de gestion, dans le cadre du suivi budgétaire, interviennent auprès d'un très large panel d'interlocuteurs, mais semblent passer une grande partie de leur temps avec les assistantes - souvent des femmes - des chefs de produit (voir annexe 6.6). Les interactions avec les responsables budgétaires sont limitées aux « sonnettes d'alarme » tirées en cas de dépassement de budget. D'après certains contrôleurs de gestion, cette situation est nuisible à l'image de la fonction contrôle de gestion au sein d'Antalgix. Les contrôleurs de gestion « en se rabaisant au niveau des assistantes » se discréditent.

*Dans notre vision, ce que défend le DAF pour rentrer dans une logique stratégique du [positionnement du] contrôleur de gestion, opérationnelle **mais aussi et surtout stratégique, le chef de gamme est le bon interlocuteur. On a besoin de se resituer. Ce que tout le monde ne fait pas encore parce que je pense que tout le monde n'a pas compris. (Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgix)***

Le problème du positionnement des contrôleurs de gestion se pose d'autant plus que, depuis la fusion, ils ne participent plus, aux présentations du suivi budgétaire auprès du comité de direction. Essentiellement en contact avec les secrétaires, sans la possibilité d'être une

interface entre le comité de direction et le responsable budgétaire, les contrôleurs de gestion souffrent d'une image dégradée vis-à-vis des autres membres de l'organisation.

Une image de comptable surveillant

Alain ne semble pas dupe quant à la relation susceptible de s'installer entre les contrôleurs de gestion et les chefs de produit (voir annexe 6.7). Les chefs de produit « ont rarement besoin des contrôleurs de gestion », lesquels n'ont que comme meilleure solution, se présenter en tant que « prestataires de service, toujours disponibles ».

Outre la faible fréquence des relations entre contrôleurs de gestion et responsables budgétaires, d'autres facteurs viennent nuire à la construction d'une image claire et valorisante des contrôleurs de gestion. En premier lieu, les chefs de produits, souvent issus de la pharmacie et de la médecine, n'ont pas nécessairement une connaissance approfondie des fonctions de l'entreprise. De plus, les tâches de suivi budgétaire viennent ajouter une confusion dans l'esprit des responsables budgétaires. Comme les contrôleurs de gestion abordent le suivi budgétaire en évoquant des lignes de comptes, l'amalgame entre comptabilité et contrôle de gestion devient classique. Cette image déformée, associée à la faible reconnaissance que les contrôleurs de gestion obtiennent des chefs de produit ainsi que le caractère basique des tâches qu'ils sont amenés à faire suscitent un sentiment de surqualification chez les contrôleurs de gestion.

3.1.2 La fonction contrôle vecteur du changement : enjeux organisationnels et individuels

Le choix de recruter une directrice du contrôle de gestion venant du secteur de la grande consommation, elle-même ayant par la suite, recruté deux contrôleurs de gestion venant de ce même secteur est un signal fort d'une volonté de changement. Mais comme le précise Matthieu, « on est quand même dans un marché ultra protégé où tout est défini par l'Etat et on ne peut pas faire tant de choses que cela ».

Tout ça tend quand même à aller vers une logique de grande consommation parce que c'est le marché qui veut ça et qu'on va avoir des politiques de communication vers nos actionnaires, vers nos shareholders qui tendront vers des logiques grande consommation. Mais après, on est quand même dans un marché ultra protégé où tout est défini par l'Etat et on ne peut pas faire tant de choses que ça. Mais on tend quand même à devenir plus agressifs, donc les gens qu'on recrute vont être... On va aller les chercher dans des domaines où c'est plus agressif, où il y a déjà ces compétences-là. (Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)

Dans un tel contexte, quelle est la marge de manœuvre des contrôleurs de gestion ? Comment procèdent-ils pour « changer les mentalités » ? Ont-ils toutes les cartes en main ? D'un point de vue organisationnel, peut-on changer les modes de contrôle en changeant les contrôleurs de gestion ? Quels sont les effets d'un tel changement sur l'organisation de la fonction et sur les contrôleurs de gestion, individuellement ? Telles sont les questions qui guident cette analyse.

a. **Contribution des contrôleurs de gestion au changement de culture**

Les recrutements récents effectués au sein du département contrôle de gestion correspondent à un changement net dans la politique de gestion des ressources humaines : changer les hommes du contrôle de gestion pour changer les mentalités. Cette logique de changement se veut essentiellement soutenue par un recrutement de contrôleurs de gestion provenant de l'univers de la grande consommation.

*Moi, je viens de chez Mondomarket. J'ai fait de l'agroalimentaire avant. Et j'ai un collègue qui vient d'arriver qui vient de chez Lendl, donc de la grande consommation. Et on a été recrutés un peu pour ça, pour **apporter aussi des choses un peu nouvelles par rapport à des comportements qui étaient un peu... enfin, qui étaient dans une logique pharmaceutique classique.** (Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)*

*Donc je pense que l'idée, c'était de **changer en ayant des apports extérieurs.** [...] Parce que, quand on arrive, **on a toujours envie de bien faire.** Je crois que c'est elle [Nathalie] qui est allée chercher Matthieu. **Ils venaient de la même boîte. Ils venaient tous les deux des détergents...** Et, quand ils ont cherché quelqu'un d'autre, c'est vrai qu'on avait des points communs, donc... **On parle le même langage. On est de la même école** et je pense qu'il n'y a pas de différences entre Mondomarket, Prosper et Lendl au niveau des détergents. **On a les mêmes façons de faire.** Donc je pense qu'il est plus facile pour un manager de se dire: "J'ai des gens avec lesquels je sais que je peux communiquer facilement..." Je ne sais pas si c'est les gens qu'il faut mais l'idée, **c'est d'avoir des gens en dehors de la pharmacie qui n'aient pas le côté habituel,** disant : "On a beaucoup d'argent, donc..." (Alexandre, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)*

La stratégie mise en place est d'attaquer l'organisation à plusieurs niveaux. Nathalie cherche à imposer des changements au niveau du comité de direction et les contrôleurs de gestion opérationnels qu'elle recrute se chargent de noyauter le niveau inférieur.

*Je pense que pour ne pas être limité, **il vaut mieux passer par le haut que par le bas.** Dans un premier temps. Pour avoir une idée précise de là où il faut aller changer les choses, **pour avoir plus de poids quand même pour aller ouvrir les portes ou les défoncer** s'il le faut auprès des directeurs commerciaux ou marketing, afin de bien dégrossir le terrain. (Alexandre, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)*

La mission est ambitieuse puisque les nouveaux contrôleurs de gestion cherchent à « changer la façon de penser les autres ». La terminologie employée est assez belliqueuse : « rentrer dans le lard », ou comme nous le verrons dans un verbatim ci-après « ouvrir les portes ou les défoncer ». Le groupe de nouveaux contrôleurs de gestion s'appuie sur un schéma commun de pensée, des valeurs, au sens de Schein (1985), puisque certaines de ces analyses peuvent prendre la forme de « non dits ».

Une même façon de penser entre trois personnes sauf que ces trois personnes veulent changer la façon de penser des autres et qu'elles viennent aussi pour ça.** [Nathalie, la responsable du contrôle de gestion] s'est dit: « Je le connais. On a bossé dans la même boîte etc. Il va arriver ici. **Ça ne va pas lui plaire. Il va vouloir changer et je sais que du coup, on va avoir le même objectif.** Ce sera à deux niveaux différents, mais ce sera le même objectif ». Donc elle sait que si nécessaire, Matthieu irait rentrer dans le lard s'il le faut, faire bouger les choses. Après, elle se doutait que si je venais, moi, je ne pourrais pas supporter comme c'est maintenant. Après, il faut se mettre d'accord, parce même si on a des habitudes similaires, il faut changer dans le même sens. Il faut coordonner les choses. Si, en plus, on arrive à avoir le même schéma de pensée à peu près dans le travail, les habitudes qui étaient prises, etc., **ça aide à éviter des mauvaises

compréhensions ou parfois il y a même des non-dits qui passent très bien, je pense.
(Alexandre, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgix)

Le changement de type de contrôleurs de gestion correspond également à une nouvelle stratégie de recrutement du côté des chefs de produit également. Les pharmaciens et les médecins laissent peu à peu place à des jeunes venant d'écoles de commerce.

Et je pense qu'ici, ils vont avoir tendance à sélectionner maintenant peut-être plus des écoles de commerce au lieu de prendre des gens qui venaient d'une filière pharmaceutique pure et dure. [...] On va peut-être aller les chercher ailleurs. [...] Enfin, c'est-à-dire que quelqu'un du marketing qui veut faire une innovation et intégrer des coûts dedans et le marketing... et le contrôle de gestion, il veut faire des analyses, il va trouver quelqu'un en face puisqu'on a recruté la personne qu'il fallait en face. Et vice versa.[...] Et comme les gens veulent apporter de l'innovation dans le marketing et d'autres gens veulent apporter de l'innovation dans le contrôle de gestion avec des nouvelles logiques qui peuvent venir indirectement de la grande consommation ou d'ailleurs... (Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgix)

Mais ces derniers n'occupent pas encore des positions hiérarchiques de haut niveau.

Comment les « nouveaux » contrôleurs de gestion procèdent-ils pour susciter le changement ? Il semble qu'ils s'appuient sur un discours de légitimation, tentent de modifier les tâches mais surtout cherchent à transformer la nature des relations qu'ils entretiennent avec les opérationnels en s'infiltrant dans le plus grand nombre de réunions.

Organisation d'un discours de légitimation

Les discours prônant le développement de rationalité financière trouvent un écho en interne, comme de façon plus générale dans la société. C'est en prenant appui sur ces discours que les contrôleurs de gestion venant du secteur de la grande consommation légitiment leur présence et leur prise de pouvoir au sein de l'organisation.

Il y a deux choses, je pense. Il y a un phénomène extérieur et un phénomène interne. Je l'ai peut-être mal analysé. Je ne dis pas. Le phénomène extérieur bien classique, c'est la logique de shareholders et de governance partners. Au niveau de l'actionnariat, jusqu'à il y a peu de temps, on lui dépotait tellement de marge qu'il était content avec ce qu'il avait. Maintenant il a commencé à se poser des questions. Et puis le marché se resserre et tout se resserre. Donc les grands groupes, même s'ils ont beaucoup de rentabilité, vont être comparés entre eux et ce sera le plus rentable qui gagnera, évidemment. Donc, il faut pouvoir donner de l'information. Il y a une dynamique qui est tirée par le haut et il y a aussi les gens qui rentrent dedans. (Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgix)

Matthieu révèle tous les appuis institutionnels –médias en externe et PDG en interne- dont il fait usage pour légitimer simultanément ce discours et s'imposer ainsi comme partie prenante dans les décisions opérationnelles.

On a dit [aux responsables de projet] : "Oui mais attendez, vous faites..." On a joué allègrement sur le contexte international : « L'entreprise se resserre, comme tout le monde. Elle se contracte. Il y a de plus en plus de financier. Il y a de plus en plus de reporting. » Et on leur a fait le coup du : « Mais, vous savez, tout le monde. On va vers de la grande consommation, donc la logique financière est de plus en plus omniprésente. » En plus, on était tous les jours baignés dans ça parce que tous les jours le PDG demandait de plus en plus de chiffres et des choses comme ça. Donc on leur a expliqué un peu qu'il allait falloir qu'ils développent une expertise en finance. La

plupart du temps, ils ne l'avaient pas. Ils nous ont intégrés. (Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)

Le discours de Matthieu laisse également transparaître la dimension inéluctable du mouvement vers la logique de grande consommation. La seule voie possible d'évolution pour le secteur pharmaceutique est de calquer aussi rapidement que possible les méthodes de la grande consommation.

On a peut-être cinq ans de retard sur certaines démarches en grande consommation. Je pense que, dans deux ans, on aura récupéré nos cinq ans de retard. Il y aura eu sept ans de retard mais on aura récupéré. Ça va très vite. Mais c'est normal parce que je pense que c'est le marché qui veut ça, c'est les logiques qui veulent ça et que, bon, c'est... Il faut être de plus en plus compétitif et que la notion de transparence n'existait pas avant et de plus en plus elle est présente dans des notions de reporting ou autre. Bon, là, on rentre peut-être un peu dans le techno. (Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)

Changement des tâches

Matthieu et Alexandre, récemment débauchés de Mondomarket et de Lendl, deux entreprises de grande consommation, déplorent l'absence de partenariat quotidien véritable, entre les contrôleurs de gestion et les équipes marketing.

Malheureusement, l'entreprise pharmaceutique à date n'est pas une entreprise comme on peut en voir fonctionner dans la grande consommation où il y a vraiment des liens avec le contrôle de gestion intégré dans les équipes et des tandems et des business teams où on fonctionne limite comme une micro-entreprise avec tous ces éléments-là. On ne va pas chercher à faire des réallocations, on ne va pas chercher à faire toutes les démarches de suivi de produit, de construction de portefeuille, le vrai contrôle de gestion, rentrer réellement dans un partenariat avec le marketing. (Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)

Deux questions divisent les anciens et les nouveaux contrôleurs de gestion sur les tâches. Matthieu et Alexandre s'opposent à Alain et Cyril sur les possibilités de **réallocations budgétaires** et sur le niveau de détail du **suiti budgétaire**. Alain revendique en effet la possibilité de réallouer les budgets entre différents responsables opérationnels, ce qui semble, aux yeux d'Alexandre et Matthieu, peu probable à l'heure actuelle (Tableau 6-18 ligne1).

De même, concernant la fiabilisation des données, il est intéressant de voir à quel point Cyril, percevant que la situation n'est pas prête de changer, préfère ne pas trop incriminer ni les comptables « qui n'ont pas forcément l'information », ni même les responsables opérationnels « qui ont raté leur zéro, et on va croire que c'est un huit... ». Alexandre, « nouveau » contrôleur de gestion, estime pour sa part que les tâches liées au contrôle budgétaire « tel qu'il est fait » chez Antalgyx ne sont pas de son ressort mais de celui de la comptabilité (Tableau 6-18 ligne 2).

Le discours des « anciens »

Donc nous, notre rôle principal au quotidien, à mon sens, **c'est d'aider les opérationnels à voir l'activité** et donc, en consolidation, à aider le management ou le président etc. à prendre les bonnes décisions lorsqu'ils ont besoin de l'information. Pour nous, ici, **ça se limite à réallouer les budgets**, lancer une opération. Donc, forcément, **faire une opération d'envergure quand on n'a pas les budgets sur un seul produit, voir si on peut prendre sur d'autres produits sur lesquels il y a moins d'impact.** *Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx*

Les réponses des « nouveaux »

Sachant que le marketing ne veut surtout pas faire de réallocations entre les différents produits parce qu'un chef de produit est sur ses produits, **il ne va pas donner de l'argent à son copain, et que le chef de gamme, lui, gère une multitude de produits mais il ne veut pas s'amuser à jouer à l'apprenti sorcier comme ça.** *Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx*

Les provisions qui n'ont pas été passées en compta, en fait, ce sont des lacunes de la compta [mais], **la comptabilité n'a pas forcément l'information.** Parce qu'ils ne savent pas, par exemple, sur une étude phase IV, combien il y a eu d'inclusions. C'est une information qualitative. [...] **Elles ne savent pas, à la comptabilité, combien il y a eu de médecins qui ont été inclus dans cette étude-là,** fois le nombre d'honoraires. Donc c'est nous, les contrôleurs, qui avons cette information-là et on donne à la comptabilité la provision à passer. Et ça va être... **Le chef de produit va nous appeler. "J'ai oublié de faire un bon de commande pour..."** *Cyril, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx*

Parce que pour moi, **s'il y a des problèmes de compta, c'est à la compta de les résoudre.** Et celui qui doit pointer son listing, c'est celui qui dépense l'argent. Il n'a pas besoin d'avoir quelqu'un derrière l'épaule, pour vérifier que les trucs sont bien pointés. **Après, s'il y a des pépins et qu'il y a un problème de communication entre le marketing et la compta, là oui, là le contrôleur a un rôle d'arbitre.** Parce qu'il se peut qu'il y ait un truc non budgété qui arrive, le marketing ne veut pas le payer, la compta dit qu'elle est désolée, et que ça tombe sur l'année 2003, basta. Par contre dire: "Tiens..." Le marketing voit un truc qui tombe, et dit "Tiens, ça c'était provisionné en 2002". Le contrôleur peut se dire: "je vais voir la compta et la compta, va me régler le truc. Ce n'est pas encore ça." *Alexandre, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx*

Tableau 6-18. Comparaison des perceptions des tâches entre "anciens" et "nouveaux" contrôleurs de gestion

Alexandre et Matthieu souhaitent avant tout développer le partenariat avec les opérationnels conformément à ce qu'ils connaissaient dans leur ancienne organisation. Ils aimeraient impliquer les opérationnels dans des analyses qu'ils pourraient leur fournir, des réflexions d'optimisation budgétaire. Analyses ad hoc et élaboration de tableaux de bord sont ainsi à l'honneur.

*Donc après le vrai truc, c'est peut-être aussi, progressivement, de faire en sorte de poser les questions. « Et si on me coupe mon argent, où est-ce que je peux dépenser le mieux mon argent ? » Donc là ça veut dire qu'on passe au **ROI financier pur. Parfois ce n'est pas une question de financiers parce qu'il y a des choses qu'il faut faire, dans lesquelles il faut dépenser de l'argent et qui ne rapporteront rien.** Par contre, il faut le faire parce qu'il y a une vraie raison derrière. Mais, là, il faut être capable de la donner, la raison. [...] Mais alors, pour faire ça, **il faut avoir son petit truc derrière.** Avoir des comparatifs. J'en ai vu un ou deux qui sont dans cette logique-là. Et c'est l'idée. C'est qu'on arrive, qu'on aboutisse à ça et qu'on commence **à insérer les tableaux de bord aussi. Il faut prendre le temps.** Il faut comprendre avant de voir ce qui est utile et après voir comment on peut faire en sorte d'y arriver. L'idée, c'est que **le moins de temps possible soit dégagé sur la partie contrôle budgétaire pur.** (Alexandre, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)*

*Ce qu'on nous a demandé de faire, donc il y a cet aspect suivi budgétaire, suivi des coûts, suivi de ces éléments-là, **c'est de rentrer dans des analyses, de pousser l'analyse.** [...] Pourquoi on prend telle décision? Comment on fait? **Et donc pousser un peu plus les***

responsables budgétaires. Savoir jouer la réallocation, jouer ces éléments-là. Si on veut faire plus de chiffre d'affaires, est-ce qu'on donne plus de coûts ou moins, est-ce qu'on va chercher l'argent ailleurs? Parce **qu'ils ont toujours tendance à demander une enveloppe supplémentaire.** S'ils nous demandent une enveloppe supplémentaire, quel est l'impact de cette enveloppe? A quoi ça sert? Est-ce qu'ils ne se sont pas plantés dans leurs dépenses d'avant, qu'ils se sont autosanctionnés? **On va dire, voir tous ces éléments-là, donc travailler toujours sur une logique de suivi budgétaire mais qui va vers l'analyse.** (Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgix)

Alexandre souligne qu'un pré-requis serait de s'interroger sur le sens de certains indicateurs calculés jusqu'alors, qui, selon lui n'ont pas de sens économique.

Parce que, pour moi, le ratio qu'ils utilisent ici, qui est visiblement leur taux de contribution, coûts marketing sur ventes, pour moi, c'est des choux et des carottes. Enfin, oui, c'est des choux et des carottes. Ça n'a aucun sens, parce qu'il n'y a pas de seuil. En plus. Parce qu'il n'y a pas de logique. Enfin, c'est moyennement corrélé, les ventes et ces coûts-là. [...] Quand la masse des congrès est dépensée ou pas... etc., je ne vois pas en quoi le comparer à un volume de ventes ça a une pertinence. Voilà. (Alexandre, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgix)

Ces différences de perception mettent en exergue la scission officieuse qui existe au sein du département contrôle de gestion. Le point c explicite les raisons et les conséquences de cette séparation.

Tentative de modification des relations

La « stratégie de noyautage » prend toute sa signification dans les discours relatifs à la participation aux réunions. Annabelle le reconnaît ouvertement, l'objectif de la participation aux réunions est de « monter en puissance en termes de culture ».

Mais ça, quand on a un poste opérationnel comme Cyril ou Matthieu, on est 40% de notre temps en réunion. D'information pour nous, mais aussi pour monter en puissance en termes de culture. (Annabelle, Contrôleuse de gestion, Filiale, Antalgix)

Matthieu apporte une précision quant à cette stratégie de visibilité. Annabelle, selon lui, avait déjà pris l'habitude d'assister à des réunions. Néanmoins, il juge que sa démarche était différente : « par perfectionnisme, elle cherchait de l'information », alors que par ambition pour la fonction contrôle de gestion, Matthieu semble vouloir « prendre des décisions ».

Annabelle par son côté très perfectionniste, allait dans certaines réunions mais pas dans des réunions où il y avait de l'analyse. Elle était dans des réunions où on restituait de l'information. Donc qui étaient très intéressantes pour elle, mais elle n'était pas dans la réunion où on prenait les décisions. Là, les derniers temps, en fait, moi et Alexandre, maintenant, on commence à être dans les réunions où on restitue l'information mais aussi on prend la décision. Donc on a un impact. Et on a surtout montré qu'on avait un savoir-faire et qu'on était capables de l'utiliser. Donc ce qu'il se passe, c'est qu'on s'est imposés dans certaines réunions, on a pris des décisions, on a dit, on a montré ça.

Les cinq derniers mois, j'ai dû multiplier par cinq ou six mon intervention dans les groupes de travail où on n'étaient pas. C'est une satisfaction, qu'on s'impose dans des réunions, des choses comme ça. [...] Je suis rentré pour ça. Un, au début, il y a Nathalie qui a fait, qui a dit, qui a passé le message. Elle a dit: "On veut être intégrés." Pendant très longtemps ça n'a pas marché. Bon, moi, comme j'avais le soutien de ma chef et, après, du DAF, j'ai dit: bon, c'est simple. Banco, je ne me pose pas de souci, j'y vais. Donc, clairement, dans beaucoup de cas, je me suis imposé au début. [...] On a commencé à rentrer dans les systèmes. C'est un jeu. C'est... Moi, je le prends comme un jeu mais c'est trouver les moyens de rentrer. Parfois, c'est du frontal. Pas par la porte.

Par la fenêtre. Par le soupirail. Ce qu'on veut. Et, clairement, intégrés, donc, premièrement, on a montré nos capacités. Il y avait d'autres personnes qui nous voyaient, qui développaient d'autres projets. On disait: "Oui, moi, je veux être là-dedans parce que j'ai besoin de cette information-là aussi." Donc on était réintégré dans le projet et... Ça va comme ça. Et c'est de fil en aiguille. (Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)

Parfois insistants, d'autre fois stratèges insidieux, les « nouveaux » contrôleurs de gestion mettent tout en œuvre pour se faire accepter aux réunions organisées par les opérationnels.

J'entends dire que. Parce que je laisse traîner mes oreilles. Je traîne un peu. J'investis du temps en discussions. C'est bizarre à dire mais je vais passer vingt minutes à glandouiller à la machine à café. Et Alexandre, c'est normal, a la même logique que moi. Vingt minutes à prendre un café. Une demi-heure en mangeant avec des gens. Parfois, le soir, comme on reste très tard, à discuter avec d'autres opérationnels qui restent tard le soir, en train de discuter. Parfois, on reste une heure. Ce temps-là investi n'est pas du temps perdu. Maintenant, il est vachement rentable. [...] C'est qu'il est rentable pour la fonction de contrôleur de gestion dans l'entreprise et il va être même rentable pour moi en tant que personne. [...] Mais, clairement, le fait d'aller dedans de temps en temps, entendre certaines choses, de dire : « Oui mais vous pourriez faire ça comme ça », de ne pas se poser de questions, d'y aller, de rentrer dans une conversation, de faire comme ça, d'entendre qu'il y avait une réunion, de dire : « Pense à moi, invite-moi » ou alors, parfois, de dire : « Oui, je suis sur tel projet » et, après, poser anodinement la question : « Et vous revoyez ça quand? » « On voit ça mardi. T'as qu'à venir, au fait. On fait une réunion. Viens ». Donc invitation un peu forcée mais sans plus. (Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)

Les résistances, bien qu'elles soient certainement en partie passées sous silence, apparaissent ça et là dans le discours des nouveaux contrôleurs de gestion. Les contrôleurs de gestion développent des outils, mais certains chefs de produit « ne veulent pas s'embêter d'un avis extérieur ».

Il y a des chefs de gamme ou des chefs de produit qui ne sont pas demandeurs de ça parce qu'ils pensent qu'ils peuvent le faire bien par eux-mêmes. [...] Et la plupart du temps c'est qu'ils ne veulent pas s'embêter d'un avis extérieur, aussi bien commercial que financier. Donc là, c'est difficile d'y entrer. (Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)

b. Des choix politiques favorisant le maintien de la fonction financière en retrait

Les « nouveaux » contrôleurs de gestion rencontrent toutefois de grandes difficultés à s'imposer. De nombreux facteurs semblent s'opposer à leur volonté de devenir des « partenaires des opérationnels ». En effet, si la direction générale, dans sa politique de recrutement, semble s'inscrire dans une volonté de changement, certains de ses choix tendent à diffuser des signes contraires. L'investissement dans des systèmes d'information adaptés semble récent et la responsabilisation des opérationnels reste bien limitée. De surcroît, une grande partie des informations clés –comme la marge– reste centralisée et, depuis la fusion de 1999, les contrôleurs de gestion n'interviennent plus dans la présentation des résultats.

Des systèmes d'information qui sont restés longtemps sous-dimensionnés

L'absence de systèmes informatiques performants a longtemps été un frein à la mise en place d'un contrôle de gestion, et même d'un simple contrôle budgétaire fiable.

Mais le gros problème aussi, ce sont les outils. Alors ça, c'est quand même fondamental. Cela impacte fortement le travail de contrôleur. Ici, non seulement la compta est faible, donc on fait la compta. Mais, en plus, quand je suis arrivée, on n'avait aucun outil budgétaire. On travaillait sur Excel. Donc, en fait, pendant deux ans, c'était un peu difficile parce qu'on a travaillé sur Excel uniquement. Alors, imaginez, faire un budget sur Excel... [...] On est quand même le quatrième groupe en France, le cinquième groupe au monde. Quand je suis arrivée, j'étais étonnée de voir ça mais on n'avait aucun outil. C'est fou. Heureusement qu'ils ont investi. Et maintenant on a Oracle. Donc là, ça nous permet de gagner du temps, de bien faire nos plans. Et on ne perd pas de temps à faire des consolidations, à vérifier des chiffres, etc. C'est vrai que l'outil, à mon avis, est stratégique dans le développement du contrôle de gestion. Maintenant, toutes les entreprises sont en train de le faire. (Annabelle, Contrôleuse de gestion, Filiale, Antalgyx)

Une responsabilisation des opérationnels somme toute limitée

Les contrôleurs de gestion déplorent le manque de sensibilité financière des chefs de produit.

Parce qu'un budget, par exemple, pour eux, c'est les ventes. « Alors je ne comprends pas. Les dépenses? Pourquoi tu dis budget quand tu parles de dépenses ? » (Cyril, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)

L'absence de volonté politique de la part de la direction apparaît comme l'un des facteurs explicatifs de cette situation.

Est-ce que les gens du marketing, lorsqu'ils dépensent de l'argent, se posent la question ou est-ce qu'on leur fait se poser la question : « Est-ce que mon argent a été bien utilisé ? Est-ce que j'ai dépensé là où il fallait ? » Et c'est peut-être ça la vraie chose à inculquer ici. Effectivement, maintenant, quand tu as des marges de 85%... Quand ça passe de 85 à 80%, c'est tellement grand, que je pense que... Enfin, à la limite, ce n'est peut-être pas impliquant. (Alexandre, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)

Les analyses des ventes semblent particulièrement limitées en comparaison des dispositifs mis en place dans la grande consommation et le contrôle budgétaire, tel qu'il est envisagé chez Antalgyx, frustrant certains des contrôleurs de gestion.

Des difficultés liées à la centralisation des informations nécessaires au pilotage

Alexandre explicite également les difficultés qu'il rencontre dans la réalisation de ce qu'il conçoit comme le cœur de sa mission en tant que contrôleur de gestion d'une unité opérationnelle : informer et réfléchir avec le chef de produit sur le potentiel d'amélioration de ses marges. La volonté politique de retenir une partie de l'information au niveau du groupe, le choix de ne pas décentraliser les informations financières et donc une partie des critères de décision stratégique sont spécialement dénoncés.

Donc, avec Matthieu et Cyril, aussi, on est entre guillemets, les trois contrôleurs dédiés à une activité. Liés à une activité, mais finalement, sans en avoir les rennes. Parce que la seule chose qu'il y a... Enfin, que moi, je vois ce que les gens appellent ici le P&L¹²⁶, mais qui pour moi, n'en est pas un, je vois des ventes et je vois des coûts marketing. [...] C'est une chose vraiment que j'ai du mal à comprendre. J'ai un regard assez critique pour l'instant mais il faut que je comprenne pourquoi... Parce que je pense qu'on est dans un milieu assez politique, où il y a des contraintes d'argent, enfin la logique est complètement différente mais c'est vrai que, spontanément, j'ai du mal à imaginer qu'on puisse... que les contrôleurs qui sont sur une activité ne soient pas en mesure d'avoir à

¹²⁶ Profit and Loss : Compte de résultat

disposition les marges pour pouvoir en discuter avec les opérationnels, par exemple. Enfin, il y a toujours le prix de revient qui existe, comme il n'y a pas de levier sur la partie industrielle. Donc même si l'information existait je ne vois pas ce qu'on pourrait en faire en mal ou en bien. (Alexandre, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)

L'explication avancée par Alexandre repose sur son expérience précédente, où les directeurs de business unit ou de filiale peuvent chercher à ne pas divulguer trop d'informations afin d'avoir de plus grandes marges de manœuvre pour piloter le résultat de l'entité.

Donc la logique est différente. Mais, pour moi, elle émane vachement de la structure. Le métier du contrôleur, il est uniquement lié à la structure... La manière dont les organigrammes sont faits, c'est extrêmement pertinent. Il y a toujours un message derrière. Ce n'est jamais innocent. Donc je pense qu'il y a une raison particulière. Effectivement, si un des chefs dit, à un moment donné, mais, je pense que c'est historique, dit " Je ne veux pas que les gens connaissent leurs marges". Parce qu'il y a des raisons derrière. Parce qu'ils font le pilotage analytique, là-haut, c'est certainement pour éviter d'avoir des questions... (Alexandre, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)

Exclusion des contrôleurs de gestion des présentations budgétaires

Alain, un des rares contrôleurs de gestion ayant vécu la période antérieure à la fusion chez Antal, souligne même que les choses se sont dégradées. Depuis 1999, les contrôleurs de gestion de business unit ne présentent plus la revue budgétaire au comité de direction.

Alors, quand on était chez Antal, les contrôleurs de gestion présentaient la revue budgétaire. C'est-à-dire qu'on était en comité de direction, pendant une journée, on présentait toute la revue budgétaire qu'on avait faite. [...] Avec la fusion Antal et Antalgyx, on a arrêté ça. Les contrôleurs ne le font plus. C'est le DAF et le responsable du contrôle de gestion qui le font. [...] Maintenant, c'est une question de management. Ils le font en connaissance de cause. (Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx)

Ceci a des répercussions importantes à la fois en termes d'intérêt de la tâche de préparation budgétaire, mais également dans les relations qu'ils peuvent entretenir avec les responsables budgétaires et le positionnement stratégique des contrôleurs de gestion au sein de l'organisation.

Le choix de ne pas diffuser la logique « grande consommation » peut peut-être s'expliquer par des atermoiements de la part de la direction quant à la stratégie à mettre en place, voire même de la prise de conscience d'une contradiction entre les exigences et les principes guidant la logique grande consommation et les véritables « business drivers » du secteur pharmaceutique. Une autre piste explicative, certainement plus plausible, réside dans la volonté de la direction de maintenir l'opacité quant aux marges dégagées. Dans la mesure où les coûts demeurent minimes en comparaison des chiffres d'affaires dégagés, la direction a sans doute plus à perdre qu'à gagner à favoriser des logiques « grande consommation » pour motiver ses équipes. En effet, elle rendrait évidente l'irrationalité d'indicateurs de marges dans un univers où celles-ci sont loin d'être menacées.

c. Effets sur la fonction contrôle de gestion : le conflit sourd entre les Anciens et les Modernes

L'ambivalence des choix de la direction générale et le scepticisme de certains anciens contrôleurs de gestion « qui ont vu d'autres tentatives de ce type » génèrent un conflit sourd

au sein de la fonction contrôle de gestion entre les « Anciens » et les « Modernes ». Ce conflit est illustré par une catégorisation respective des deux styles de contrôleurs de gestion, confortée par des perspectives opposées concernant des dimensions clés de l'activité et se matérialisant par une séparation physique des deux groupes créés et des identités professionnelle et organisationnelle distinctes.

Représentations respectives des « Anciens » et des « Modernes »

Annabelle est la seule « ancienne » à s'exprimer sur l'équipe de nouveaux contrôleurs de gestion. Ces derniers reconnaissent son professionnalisme et la classent souvent dans « leur camp » en particulier Matthieu. Néanmoins, elle se sent très différente d'eux, incapable d'instaurer des relations du même type que celles que Matthieu entretient avec les opérationnels.

Enfin, quand je vois Matthieu., il a une envie une envie pas possible. C'est ce type de profil que ma chef cherchait. Alors que moi, j'ai dit: "Moi, je ne suis pas comme ça." Et puis je ne vois pas mon métier comme ça. Je lui ai dit: "Si tu veux que je sois comme Matthieu ce n'est pas possible. Mets-moi sur un autre poste. Parce que moi, je ne vois pas mon métier comme ça." Moi, je suis là pour aider les gens, pour aider à allouer au mieux mais pas pour les challenger comme lui, il le fait. Parce que lui, c'est vrai qu'il est assez agressif. (Annabelle, Contrôleuse de gestion, Filiale, Antalgyx)

Les nouveaux contrôleurs de gestion sont particulièrement véhéments à l'égard des anciens contrôleurs de gestion qui choisissent de ne pas suivre la nouvelle conception du contrôle de gestion.

Je vais parler pour ce qu'on avait dans la maison, moi, quand je suis arrivé. Je ne suis pas forcément un bon exemple pour l'historique. Je suis peut-être un bon exemple pour l'avenir mais pas pour l'historique. Je suis prétentieux quand je dis ça mais ce n'est pas grave. (Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)

Matthieu classe les membres de l'équipe en deux groupes, ceux qui sont avec lui et les autres. Ceux qui sont de son côté « servent de leviers », les autres semble-t-il, seront tôt ou tard « mis sur la touche » et partiront d'eux-mêmes.

[Nathalie] a été recrutée parce qu'elle avait des méthodologies et donc elle a cherché à ré-étouffer son équipe avec cette logique-là puisque c'est ce qu'on lui demandait. Donc voilà. Donc c'est comme ça. Ce qui fait que, bon, évidemment, ça bouscule un peu les schémas de gens qui devaient être déjà dans le contrôle de gestion il y a un certain temps. Ça peut provoquer quelques changements et même quelques résistances. [...]

Quand je dis "résistance", c'est vraiment une résistance au changement des professions, aussi bien vente, marketing que finance, contrôle de gestion. Tout ça tend quand même à aller vers une logique de grande consommation parce que c'est le marché qui veut ça et qu'on va avoir des politiques de communication vers nos actionnaires, vers nos shareholders qui tendront vers des logiques grande consommation. [...] Donc ce n'est pas de la débauche forcément mais, comme il y a un marché qui est relativement ouvert, après, les gens ont le choix. [...] Je me pose la question vis-à-vis de Cyril. Ça, ce sera à lui de répondre. Je pense qu'il y en a d'autres qui étaient dans cette logique-là, qui se sont retirés, eux. Il y a eu des contrôleurs de gestion à partir, ce qui fait que c'était un peu flottant. Ouh, en gros, l'équipe se renouvelle. Je crois que certains n'ont pas forcément compris. Mais l'équipe se renouvelle parce que, justement, ça correspond, à mon avis, à une vraie réalité d'entreprise. Il y en a qui sont partis d'eux-mêmes parce que la vision qu'il y avait du contrôle de gestion ne leur plaisait plus. Et d'autres qui sont... qui émettaient des réticences et qui se sont mis d'eux-mêmes sur la touche. Et on

rentre dans cette logique d'analyse. (Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)

Les points de conflit : le suivi budgétaire et le rejet du relationnel de « flicage »

Le point d'achoppement est sans nul doute le suivi budgétaire. C'est sur ce sujet que, d'après Matthieu essentiellement, il est possible de distinguer « les Anciens des Modernes ». La figure du « contrôleurs-comptables pointilleux » s'oppose à celle du « conseiller, maîtrisant les fondamentaux du business ».

Le souci, c'est qu'on se rend compte que les gens qui sont dans une logique très contrôle budgétaire, avec le temps, ont tendance à dériver vers une logique comptable. Et donc, quand je suis arrivé, pour moi, les contrôleurs étaient comptables. Qui analysent leur écart de manière très, très précise et qui sont prêts à dire : "C'est là que ça ne va pas." Sauf qu'ils n'ont pas compris comment était le business, comment évoluait le business et ils ne suivent pas ça. (Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)

Matthieu souligne également le paramétrage et le choix d'outils comme un élément illustrant les différentes représentations cognitives que les contrôleurs de gestion ont de leurs tâches et de leurs missions :

Dans l'archaïsme, il y a donc le suivi budgétaire, le suivi mensuel de ce qu'on peut faire. Donc saisie. Ramener le réel à ça. [...] On est passés, grâce à un projet qui a été entretenu par Annabelle et sous la tutelle de Nathalie quand elle est arrivée, sous OPHAS, un outil d'analyse de gestion mais on ne fait pas d'analyse dans SAP ou très peu. Même si des gens comme Alain voudraient le faire... Ils adorent parce que ça leur permet d'avoir leurs lignes. On passe dans OPHAS où on est plus grosse masse, et on est passés de gens qui sont des pondeurs de chiffres [...] à des conseillers. Alors tout le monde ne le fait pas. (Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)

Autre source de désaccord, les anciens et les nouveaux s'accusent mutuellement d'entretenir des relations de « flicage » avec les opérationnels. Annabelle se déclare incapable, comme peut le faire Matthieu, de « challenger les opérationnels », car elle les estime « suffisamment responsabilisés comme cela ».

Notre métier n'est pas difficile. Après, en effet, c'est toute une question de compta, de ténacité, de diplomatie, etc. Mais oui, c'est ça. Non ? Moi, je suis toujours partie du principe qu'on délègue un budget. Après, le contrôleur doit aider le chef de produit, par exemple, à l'allouer au mieux. Et ici, la mentalité... C'est pour ça que moi, je n'adhérais pas trop à la philosophie. On donne un budget mais il faut les challenger, il faut leur dire : « Est-ce que vous êtes sûrs ? ». Vous voyez? Avec un peu de contrôle. Et moi, ce n'est pas comme ça que je vois mon métier. [...] Etre à la fois bien avec les opérationnels pour qu'ils acceptent, mais aussi un peu les taper si cela est nécessaire... [...] Parce qu'on est souvent la passerelle entre la direction financière et les opérationnels Mon ancien chef était plus: "On est une aide. Vous devez aider les opérationnels à optimiser leurs dépenses, les conseiller dans leurs choix, donner votre avis et puis c'est eux qui décident. C'est leur budget, ils sont suffisamment responsabilisés comme ça."

Mais, je n'ai jamais challengé les opérationnels comme ça. Moi, je pars du principe qu'ils allouent au mieux leur argent et que je suis là pour les aider. Mais... il faut demander à Matthieu. Comment ses opérationnels le prennent quand il les challenge ? (Annabelle, Contrôleuse de gestion, Filiale, Antalgyx)

Et Matthieu reproche aux anciens « le relationnel de flicage » qu'ils établissent auprès des opérationnels en menant un suivi budgétaire trop étroit.

*Et il y en a qui ont subi les plans comme des gens... Ils ont pris les chiffres qu'on leur donnait. On leur a dit: "C'est comme ça et tu ne te poses pas de questions et tu me saisis ça dedans."[...] X est quelqu'un de brillant mais qui pour qui le contrôle, **c'est le contrôle budgétaire. Imputation budgétaire.** A la ligne près. Ça, ça va là. [...] Et donc c'était vraiment cette logique-là. **Le relationnel était un relationnel de flicage.** (Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)*

Appartenance fonctionnelle et appartenance organisationnelle

La distinction entre les anciens contrôleurs de gestion et les nouveaux apparaît clairement dans leur identité professionnelle et organisationnelle. Seuls Matthieu, son stagiaire Arnaud et Alexandre ont opté pour une immersion au sein de leurs unités opérationnelles respectives. Et celles-ci se trouvent dans un site différent de celui de la finance. Ils se sont ainsi mis à l'écart des autres contrôleurs de gestion pour assurer « le noyautage social » des équipes opérationnelles. La difficulté des relations entre les contrôleurs de gestion et les responsables budgétaires amène une grande partie des « anciens » contrôleurs de gestion à privilégier les relations avec leurs pairs, à rester « en famille ».

***C'est vrai qu'on est localisés chacun dans son domaine.** Moi, je suis à l'hôpital au-dessus, donc je n'ai pas changé de bureau, **je suis resté avec la finance.** Moi, à la limite, je préférais. Justement. Parce que j'avais, comme ça...**Je gardais quand même le lien avec ma famille.** Je trouvais ça pas mal. Avec Etienne et Matthieu, c'est un peu plus difficile pour nous parce qu'on passe plus de temps au téléphone et... C'est vrai qu'on récupère un peu d'information. Il ne faut quand même pas se leurrer.*

C : Socialement, à des moments de pause, etc., vous êtes plus naturellement entre financiers ou entre...

*Moi, oui. De fait, oui. Forcément. Tu vas **prendre le café plus facilement ou manger à midi.** Ça, c'est sûr, oui. (Cyril, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)*

Concernant leur identité organisationnelle, les nouveaux contrôleurs de gestion choisissent de rester volontairement en marge, libres de leurs mouvements et de leurs choix de carrière. Matthieu explicite les avantages qu'un tel choix constitue pour l'organisation. Les individus, amenés à changer d'entreprise beaucoup plus fréquemment qu'auparavant, sèment avec leur passage des méthodes de travail.

*Avant, les gens restaient dans une entreprise. Ils arrivaient pour quelques années. Ils restaient là une dizaine d'années, voire plus. Même dans les groupes où le turnover n'était pas si important que ça. Maintenant **c'est vrai que vous voyez des jeunes contrôleurs de gestion passer deux ans dans une entreprise, passer par l'audit ou entrer dans l'entreprise, y passer deux ou trois ans, aller dans une autre, y repasser deux ou trois ans.** Ce qui fait que, en plus, il n'y a pas tant d'entreprises que ça puisque les entreprises se sont agglomérées. **Ce qui fait que les connaissances qu'ils ont acquises dans un secteur d'activité, ils vont les transplanter dans un autre.** Donc c'est vrai qu'il commence à y avoir un mixte de ça et je pense que, à l'heure, actuelle, **il y a des comportements différents mais on va aller de plus en plus - et ça s'accélère - vers des comportements identiques.** Et c'est ce que recherchent aussi certains secteurs. Mais c'est dû aussi au comportement des personnes et surtout... (Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)*

D'un point de vue personnel, Matthieu se positionne délibérément comme un mercenaire. Il ne montre que peu d'attachement à l'organisation et envisage chacune de ses expériences professionnelles comme des étapes successives d'un apprentissage personnel. Si la rétribution

symbolique et financière n'est pas à la hauteur de ses attentes, il se sent prêt à « finir sa mission » avant de partir pour de nouveaux horizons.

*Moi, ma motivation... J'ai une motivation pognon comme tout le monde mais ma philo dans la vie, c'est d'avoir un minimum pour vivre. [...] Je pense qu'il y a des contrôleurs de gestion qui ne font pas le boulot que j'ai, qui n'ont pas les implications stratégie qu'on a pu développer ces derniers temps et qui sont payés mieux que moi. Mais, je m'en contente. **Par contre, j'essaie d'avoir une évolution qui me plaise. Le jour où ça ne va pas, je me barre ou je gueule ou un truc comme ça. Ce qui me motive, c'est que j'apprends des choses nouvelles. Je suis dans une société où j'ai plein de choses à mettre en place et j'apprends des mécanismes et j'apprends comment mettre en place des choses. Pas répéter ce que font les autres mais créer et mettre en place. Mais, si, demain, je ne me plais pas dans cette société-là, que je veux changer de société..... j'ai une certaine souplesse et je n'ai pas de souci si je veux me barrer. Je sais que je suis suffisamment jeune et j'ai un profil qui fait que je suis encore relativement chassé. [...]** Ma réévaluation salariale va arriver au mois de juillet je verrai bien. [...] Si on n'a pas de rétribution, d'augmentation, c'est clair que moi, **je resterai pour finir mon temps mais je ne resterai pas plus loin que ça. Parce que je ne suis pas dupe non plus. Ça m'aura suffi. C'est-à-dire que là, ça va faire un an que je suis dans la maison. Je resterai pour finir ce que je suis en train de mettre en place, finir aussi d'apprendre ce que j'ai à apprendre.** (Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)*

d. Les stratégies individuelles mises en place par les contrôleurs de gestion

S'il existe un sujet sur lequel tous les contrôleurs de gestion, anciens comme nouveaux, semblent d'accord, c'est sur le nécessaire recours à la pédagogie, la diplomatie et au développement de relations informelles pour faire changer les opérationnels.

Les contrôleurs de gestion semblent tenter, dès le départ, de créer une relation forte avec les responsables budgétaires (voir annexe 6.8). Alain, en particulier, détaille précisément le rituel de bienvenue qu'il a créé pour s'assurer les meilleures relations possibles avec les responsables budgétaires. Utilisant les failles du système d'intégration existant - « ils sont perdus » - il tente d'établir des liens, de marquer la mémoire du chef de produit, afin que le jour venu, ce dernier soit plus disposé à répondre à ses éventuelles requêtes. Le témoignage de Cyril montre l'indulgence avec laquelle les contrôleurs de gestion abordent les lacunes et les erreurs des opérationnels.

Bien évidemment, parfois, les contrôleurs de gestion avouent quelques signes d'agacement face au statu quo et à la lenteur des changements qui s'opèrent au sein d'Antalgyx.

*Le problème, c'est que c'est très frustrant. **C'est une grosse frustration parce que ça prend beaucoup, beaucoup de temps. Il ne faut pas y aller frontalement, parce qu'il n'y a rien de mieux pour récupérer toute l'énergie...Négative. Donc y aller touche par touche, hyper pédagogue. Il ne faut pas vouloir avancer trop vite. Le problème, c'est qu'il y a des moments où on a tendance à vouloir avancer vite. Et je pense que ça, c'est quelque chose de difficile. Mais c'est vrai que ce n'est pas évident.** (Alexandre, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx)*

En réalité, Alexandre, en faisant référence à Valeo, souhaite se mettre en garde contre une tendance naturelle personnelle. Il met en évidence les risques qu'il perçoit à agir comme il le ferait naturellement, suite à son expérience chez Lendl, sans prendre en compte la spécificité organisationnelle d'Antalgyx.

La question de la légitimité apparaît clairement. Pour Matthieu et Alexandre, la légitimité dans la relation repose également sur des éléments tangibles : la qualité de l'organisation et des travaux.

Alain choisit de mettre en exergue la dimension informelle. Il a élaboré, au cours des années, des principes et des stratégies pour s'assurer de la collaboration des opérationnels. Il privilégie le contact direct, saisit l'occasion de résoudre les problèmes des opérationnels de façon apparemment désintéressée, crée des liens étroits avec les assistantes, afin d'obtenir, le temps venu, la collaboration des chefs de produit. De même, Alain est allé jusqu'à assister aux congrès organisés par les responsables opérationnels avec lesquels il travaille. Là encore, l'objectif revendiqué est de montrer l'attention qu'il porte à l'activité, afin qu'à leur tour, les responsables opérationnels, à terme, s'intéressent également à leur budget. Il est intéressant de noter que concernant la participation aux congrès, comme le lien informel qu'il crée avec les responsables opérationnels, Alain formule le regret que ces activités ne soient pas valorisées au sein de l'organisation.

Développer les activités indépendantes des opérationnels

Afin de réduire les difficultés à vivre certaines situations, notamment avec les responsables opérationnels, mais également résoudre les problèmes de dissonance cognitive dans lesquels certains contrôleurs de gestion se retrouvent, eu égard à la nouvelle philosophie du contrôle de gestion, des stratégies individuelles d'évitement sont mises en œuvre. Annabelle a ainsi choisi de quitter son poste de contrôleur de gestion opérationnel pour ne pas avoir à « challenger » les responsables budgétaires (voir annexe 6.9).

Certains contrôleurs de gestion, à l'instar d'Alain, se sont repliés sur des postes plus techniques, où, aujourd'hui, ils développent des outils, à la fois au niveau organisationnel, mais également pour simplifier sans cesse leur activité quotidienne. A titre d'exemple, dès 1996, Alain s'est intéressé à la mise en place de SAP dans la filiale française d'Antal. Il est intervenu pour que des améliorations du paramétrage soient mises en place et veille aujourd'hui, dans le projet d'harmonisation européenne, pour que ces améliorations ne soient pas supprimées et servent éventuellement à d'autres pays. Une façon pour lui d'obtenir également une reconnaissance de la part de l'organisation. Alain souligne également l'intérêt pour un contrôleur de gestion de savoir programmer afin d'automatiser et donc de donner de la valeur ajoutée à des tâches qui n'en ont pas. Mais, il déplore, comme pour la plupart des activités dans lesquelles il s'engage, que cela ne soit par « valorisé » par les organisations. Cyril, s'il ne consacre qu'une partie de son temps aux systèmes d'information, y voit également une « respiration salutaire » par rapport à la routine du contrôle budgétaire.

Les motifs de satisfaction des contrôleurs de gestion ne varient guère d'une entreprise à l'autre (voir annexe 6.10). Que ce soit grâce aux outils, ou lors d'études ou d'analyses ad hoc,

les contrôleurs de gestion expriment leur satisfaction de pouvoir se mobiliser intellectuellement autour d'un projet qu'ils mènent de bout en bout. Ceci est particulièrement marquant chez Cyril, pour qui, l'excitation liée au suspense du résultat semble presque plus importante que le caractère stratégique des décisions qu'il va influencer. Le deuxième grand motif de satisfaction est de nature sociale. Lors d'études ad hoc, les contrôleurs de gestion saisissent l'occasion de ne plus se contenter d'être des fonctions support, périphériques, mais d'entrer au cœur de la scène, notamment grâce à leur point de vue privilégié. Le sentiment de surqualification est partagé par plusieurs contrôleurs de gestion. Le risque organisationnel majeur est d'aboutir à une forte démotivation des équipes et un niveau de turn-over élevé (voir annexe 6.11).

Le changement qui s'opère chez Antalgix est largement orienté vers le modèle de gestion de la grande consommation. L'émergence d'une problématique de rentabilité transparaît dans la communication institutionnelle du laboratoire et une démarche reproduction plutôt que d'innovation se décline dans les techniques d'exploitation du portefeuille produit. Les contrôleurs de gestion, porteurs d'une problématique de rentabilité, sont un des leviers du changement de logique institutionnelle. Les dirigeants cherchent donc à importer les méthodes de contrôle de gestion de la grande consommation en recrutant des contrôleurs. Les interactions qu'ils parviennent à établir avec les opérationnels sont un instrument clé de la diffusion des nouveaux principes de gestion. Toutefois, la rationalité dominante demeure dans les mains des fonctions marketing-vente. La direction générale développe en effet un double discours : elle incite les contrôleurs de gestion à changer les mentalités mais dans le même temps, les exclut des présentations des revues budgétaires et ne leur donne pas accès à l'information de base, puisqu'ils ne sont même pas en mesure de calculer des marges. Le mimétisme est donc partiel et ne porte que sur les dispositifs n'impliquant pas directement les managers opérationnels. Un découplage partiel s'opère ainsi : si l'activité des contrôleurs de gestion semble évoluer, les systèmes de contrôle de l'activité opérationnelle, eux, ne changent pas.

3.1.3 Gastralgyx

Gastralgyx se consacre au traitement et à la prévention des maladies grâce à la découverte et au développement de médicaments de prescription et de vaccins innovants. En 2003, les activités stratégiques de Gastralgyx ont généré un chiffre d'affaires de 16,8 milliards d'euros. Gastralgyx a investi 2,9 milliards d'euros en recherche et développement et compte environ 69 000 salariés¹²⁷. Quatre entretiens ont été menés au sein de Gastralgyx, dont deux au cours d'une même entrevue¹²⁸.

¹²⁷ Source rapport annuel 2003

¹²⁸ Nous appuyerons donc notre présentation sur les deux entretiens individuels que nous avons réalisés, l'entretien de groupe étant largement « aseptisé » par les interventions récurrentes de l'un des deux interviewés sur le discours de l'autre.

Gastralgpyx	Années expé. Contrôle	Années expé. Poste	Libellé du poste	Formation	Position hiérarchique	Rattachement opérationnel	Type d'unité
Armand	5	1	Contrôleur de gestion BU	Université	N	Directeur d'une BU	Business Unit
Elisabeth	12	7	Contrôleuse de gestion BU	DUT GEA + Formation continue	N	Directeur d'une BU	Business Unit
Loïc	5	2	Contrôleur de gestion BU	Université+ IEP	N	Directeur d'une BU	Business Unit
Ernest	2	2	Responsable consolidation	Ecole de commerce	N	Directeur Financier	Central

Tableau 6-19. Profil des personnes interviewées au sein de Gastralgpyx

Gastralgpyx évolue donc dans le même secteur qu'Antalgpyx et semble être muée par les mêmes aspirations. Le sentiment que la situation va évoluer en faveur du développement du contrôle de gestion est décrite par Armand dans des termes tout à fait similaires à ceux de Matthieu, chez Antalgpyx :

Le problème de la pharmacie, c'est qu'on ne cherche pas à optimiser. En tant que contrôleur de gestion, c'est ce que je trouve le plus intéressant. Les gens ne comprennent pas, et ça fait dix ans qu'on jette l'argent par les fenêtres. Parce que s'ils continuent, avec toutes les lois [...], même si on a un système très spécifique de sécurité sociale. La fête est finie, là. C'est terminé. Ca, ça va s'arrêter rapidement. Et, c'est donc là où on devrait être plus durs. C'est-à-dire qu'on devrait vraiment se considérer en état de crise, pour prendre de l'avance vis-à-vis de nos concurrents. Et là, j'avoue que je ne comprends pas vraiment. On ne fait pas un vrai contrôle de gestion pur et dur. Mais on devrait le faire. Si on voulait prendre une longueur d'avance, on devrait le faire. Là, on a une opportunité extraordinaire de prendre un wagon d'avance sur les autres. Mais bon, ça ne se décide pas à mon niveau... C'est très politique. Mais, ça ne tiendrait qu'à moi, c'est ce qu'il faudrait faire. Parce qu'on a cette chance, tout le monde le sait, l'âge d'or de la pharmacie est terminé, tout le monde le sait, donc allons-y! Alors, évidemment, les premières années, on va se prendre des claques. Ca, c'est sûr. Mais quelle avance! Parce que les autres auront vraiment du mal à rattraper ce retard. Mais, ils ne sont pas très financiers, ici. (Armand, Contrôleur de gestion, Business Unit, Gastralgpyx)

La rationalité est dominée par le couple R&D et les marketing ventes. Le sentiment d'infériorité des contrôleurs de gestion est d'ailleurs révélatrice d'une position de second plan qui leur semble légitime.

Je suis très satisfaite au moment du comité de direction dans mes unités, où je leur présente le compte de résultat des estimés, qui est souvent un brouillon que j'ai fait seule. Et on discute tous ensemble, donc avec les ventes, le market, le directeur, la RH. De chaque ligne du compte de résultat et je me rends compte que maintenant, depuis le temps que je les pratique, c'est un exercice qui est devenu très enrichissant pour tout le monde. Eux parce que maintenant ils savent comment ça fonctionne et moi parce que j'ai des réponses moins bêtes - entre guillemets- sur les questions qu'ils peuvent me poser, ce qui leur montre que je suis plus un interlocuteur intelligent qu'auparavant. Donc ça, c'est vraiment les moments jouissifs de ma fonction. (Elisabeth, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Gastralgpyx)

Les financiers ne sont quand même pas très bien perçus à la base. [...] Mais donc c'est à nous de montrer qu'on s'intéresse aussi à ce qu'ils font. (Elisabeth, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Gastralgpyx)

Les tâches des contrôleurs de gestion sont, comme chez Antalgyx, limitées à un contrôle budgétaire discret : l'optimisation des dépenses est perçue comme une ingérence illégitime. Dès que les contrôleurs de gestion tentent de s'immiscer dans les activités opérationnelles, ils sont renvoyés sur les assistantes qui servent de tampons.

Mon travail au quotidien, c'est voir au maximum le réel, car on est un peu tendus en ce moment. Donc, c'est faire des économies si possible, mais moi, je ne suis pas du tout dans l'optique économie. J'essaie d'aider les opérationnels à optimiser leurs dépenses. [...] J'ai un cas de quelqu'un, [...] la finance, ça ne l'intéresse pas. Donc, quand je lui demande ses prévisions, j'ai beaucoup de mal. Parce qu'il ne veut pas. Alors soit il délègue à ses secrétaires, à son assistante. C'est toujours le flou artistique, en permanence. [...] Mais il le fait exprès, parce qu'il ne veut pas que les gens le jugent sur ce qu'il fait. Alors, après, ce sont des problèmes de hiérarchie... Par exemple, pour ce cas-là, je ne suis pas soutenu. J'ai demandé plusieurs fois, à ce que l'on regarde les choses précisément... Et par exemple, il a un énorme budget, et je sais, déjà, qu'il ne va pas le dépenser. Bon, j'ai déjà alerté la direction, je l'ai dit, je n'ai pas été soutenu... (Armand, Contrôleur de gestion, Business Unit, Gastralgyx)

Même les méthodes d'analyses classiques d'écart apparaissent également « calcul non grata ».

Autrefois, il n'y avait pas d'écarts volumes-prix. Quand même. C'est la base du contrôle de gestion. Au-delà du reporting. C'est de faire des analyses volumes-prix. Alors, ils faisaient ça global pour deux, trois produits. Point, barre. Enfin, les gens tombent de haut- je leur ai dit: "Mais il faut quand même faire un écart volumes-prix mixte." C'est bien de faire des volumes-prix. C'est bien parce que ça n'existe pas. Mais il faut faire du mixte parce que ce n'est pas négligeable lorsqu'on a des produits qui font 90% de marge et d'autre qui font 2% de marge. Ça peut jouer. Ça peut ne pas être négligeable. Alors, tout un pataquès. Ça n'a pas d'intérêt. Tout le monde s'en fout. (Armand, Contrôleur de gestion, Business Unit, Gastralgyx)

De plus, des problèmes d'organisation de la fonction financière proches de ceux d'Antalgyx existent également au sein de Gastralgyx. La répartition des tâches entre le contrôle de gestion, la comptabilité et la consolidation est trouble : les comptables sont en charge de l'analyse du reporting.

Le problème ici, c'est que, si on n'a pas suffisamment de pouvoir, c'est qu'il y a un problème avec la conso. Il ne faut pas le dire. Mais, évidemment, il y a une lutte. Enfin, il y a une lutte... Il n'y a pas de lutte, en fait. [...] Moi, je ne fais pas de commentaires aux opérationnels. Ceux qui les commentent, c'est la compta. Il y a forcément des problèmes. Enfin, on en arrive à des aberrations. Et évidemment on ne voit jamais les commentaires. Ils ne viennent pas de chez nous. Et quand je disais... J'ai dit au début: "Ça me paraît choquant." Notre directeur de contrôle de gestion n'a pas la comptabilité. Moi, j'ai des écritures comptables qui passent. Je ne sais pas d'où ça vient. Je suis contrôleur de gestion et responsable d'un P&L. Et on me faut subir des écritures, je ne sais pas d'où ça vient. Et ils font ce qu'ils veulent. (Armand, Contrôleur de gestion, Business Unit, Gastralgyx)

A cela vient s'ajouter des concurrents à la frontière : les « ressources marketing-ventes », réalisant des analyses ponctuelles et le suivi de certaines dépenses marketing et commerciales.

On a un gros problème de contrôle de gestion, parce qu'on ne sait pas faire. On ne sait pas quelle est la valeur ajoutée d'une ADV [aide documentaire de visite]. Alors ici, il y a un service que je trouve très bien. On appelle ça les ressources marketing vente. Alors ils font des études de marché et puis ils font aussi ce genre d'analyses ADV, ils suivent les notes de frais. Donc ils sont un peu en doublon de nous. (Armand, Contrôleur de gestion, Business Unit, Gastralgyx)

La scission entre les « anciens » contrôleurs de gestion, tels qu'Elisabeth et les nouveaux contrôleurs de gestion comme Armand est ici aussi très nette.

Quand on arrive, on débarque, on pense qu'on va tout pouvoir changer et puis on prend des bons râteaux. Alors que, quand on vieillit, on sait que, de toute façon, les opérationnels, leur budget, ce n'est quand même pas leur première priorité. Leur priorité, c'est de vendre et de faire vivre la boîte. C'est quand même l'opérationnel qui fait vivre la boîte. Ce n'est pas le financier. Donc c'est à nous de nous débrouiller pour vendre notre job et puis pour leur montrer ce qu'on peut leur apporter. (Elisabeth, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Gastralgyx)

Le conflit porte sur la nature des relations que les contrôleurs de gestion doivent établir avec les opérationnels.

Moi, je ne travaille qu'avec les marketeurs. Je pense que c'est là où je suis un peu opposée à Armand. C'est-à-dire que moi, je pars du principe que, étant contrôleurs opérationnels, on doit vivre avec les opérationnels et donc être réactifs avec eux, pouvoir les aider quand ils font des études d'élasticité sur l'investissement. [...] Je pense que c'est notre rôle. Ils ne doivent pas réfléchir tout seuls sur des questions comme ça. Donc ça implique qu'on papote _entre guillemets_ en permanence avec eux pour être au courant de tout. Qu'on leur apporte notre culture financière et qu'à l'inverse eux nous apprennent le business. Les parts de marché, les concurrents, comment ça réagit. Par contre, pour moi, la fonction consolidation et contrôle de gestion classique est beaucoup moins importante. (Elisabeth, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Gastralgyx)

Elisabeth, comme Alain chez Antalgyx, prône une disponibilité sans faille et cherche à construire des relations informelles solides afin de pouvoir avoir un accès assuré aux informations.

Et quand je dis "papoter", c'est parce que je veux dire que ça ne s'apprend pas au sein de réunions. Ça s'apprend en allant les voir dans leur bureau, en prenant le café, en déjeunant avec eux. C'est vrai que ce n'est pas facile mais, après, ça aide beaucoup. Je fais des soirées avec eux. Il y en a qui sont devenus des amis. Moi, ce n'est vraiment pas un souci. Je ne sais pas, par exemple, si Armand sort le soir avec les gens du market. (Elisabeth, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Gastralgyx)

Les contrôleurs de gestion de Gastralgyx n'ont pas évoqué ouvertement la volonté de la direction générale de recruter des contrôleurs de gestion afin de susciter une sensibilisation financière des équipes opérationnelles. Toutefois, la situation des contrôleurs de gestion de Gastralgyx semble tout à fait similaire à celle d'Antalgyx. La rationalité dominante repose sur la R&D et le couple marketing-ventes. Les contrôleurs de gestion ne parviennent pas à obtenir l'information, ils ont des concurrents à la frontière limitant leurs possibilités d'intervention auprès des opérationnels et au sein même du domaine financier, les zones de compétence de la comptabilité, de la consolidation et du contrôle de gestion sont réparties de façon inattendue. Les contrôleurs de gestion jouissent d'une très faible autorité et éprouvent les pires difficultés à réaliser les tâches en interaction avec les opérationnels. Deux écoles s'affrontent alors : les contrôleurs de gestion recherchant un appui de leur hiérarchie et ceux qui vont tout mettre en œuvre pour se faire accepter par les opérationnels.

3.2. SIEGEAUTO : UN MIMÉTISME INTRA-SECTORIEL

Ne pas planter le client, c'est l'obsession. C'est l'excuse à tout. L'autre excuse, c'est : « Bon, de toute façon, tu ne peux pas comprendre, tu n'es pas ingénieur ».

Nathalie, Contrôleuse de gestion, Usine, Siègeauto

Né de l'union entre le spécialiste des sièges « Bernard Siège » et le spécialiste des systèmes d'échappements « Auto », Siègeauto est le cinquième équipementier automobile européen, avec 60000 salariés et un chiffre d'affaires de 10,1 milliards d'euro. C'est aussi une filiale du groupe Franceauto qui possède plus de 70% de son capital. Présent dans 27 pays dans le monde entier, le groupe travaille néanmoins encore majoritairement avec des constructeurs européens (VAG ou Franceauto).

Cinq entretiens ont été conduits au sein du groupe Siègeauto. Deux contrôleurs siège ont accepté de nous rencontrer en dehors des locaux et nous nous sommes déplacée en province et en grande banlieue parisienne afin de mener des entretiens avec des contrôleurs de gestion usine et branche.

Siègeauto	Années expé. Contrôle	Années expé. Poste	Formation	Position hiérarchique	Rattachement opérationnel	Type d'unité
Christine	4	4	BTS Comptabilité	N-1	Directeur Financier	Usine
Nathalie	6	2	Ecole de commerce	N-1	Directeur d'une usine	Usine
Alban	2	2	Ecole commerce + 3eme cycle ingénieurs	N-1	Directeur Financier	Branche /Siège
Jacques	35	10	BTS Comptabilité	N	Directeur d'une branche/zone	Branche
Victor	4	2	Ecole de commerce	N-1	Directeur Financier	Siège

Tableau 6-20. Profil des personnes interviewées chez Siègeauto

3.2.1 *Rationalité dominante des ingénieurs*

Siègeauto est un équipementier automobile et ce secteur a largement été présenté dans le cas Equipauto (cf. chapitre 5, section 2) : les équipementiers jouent un rôle clé dans l'équation « coûts- qualité - délais » de leurs clients, les constructeurs. Ils doivent produire à moindre coût, respecter des standards de qualité en augmentation constante et bien sûr livrer le client à temps. Toutefois, si Equipauto et Siègeauto font face à des contraintes sectorielles sensiblement similaires, trois facteurs de contingence diffèrent : Siègeauto est le résultat d'une fusion récente, elle est encore majoritairement détenue par Franceauto et sa structure organisationnelle est « orientée client » (voir annexe 6.12).

Ainsi, Siègeauto est le résultat d'une stratégie de croissance externe récente : Auto, l'équipementier principal de Franceauto, qui réalise des planches de bord et des blocs avant, s'est tout d'abord alliée avec la société Bernard Siège, un des leaders sur le marché mondial de sièges automobiles en 1998. Puis, en 2001, l'activité « automobile » de la société Winter Philibert, spécialisée en fabrication de plastiques, revêtements, housses synthétiques, planches

de bord a été rachetée par l'entité Siègeauto. Deuxième point marquant de la « carte d'identité » de Siègeauto : son appartenance à un constructeur automobile.

*Pour l'instant, on est Franceauto à 71%. Le PDG de Franceauto a annoncé au dernier salon de Genève qu'il redescendrait probablement à 51%. Moi, je suis intimement convaincu que tous les grands **constructeurs automobiles se désengagent de leurs équipementiers**. Les américains ont fait ça. Je ne vois pas trop pourquoi Franceauto garderait son équipementier. On n'est pas monoclient. On vend à tout le monde. Wait and see. (Jacques, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Siègeauto)*

Troisième différence majeure entre Equipauto et Siègeauto : les choix de structure organisationnelle. Siègeauto a opté pour une orientation client tant dans la structure organisationnelle que dans la répartition géographique de ses unités de production. Les activités sont organisées autour de quatre pôles¹²⁹ correspondant à des parties du produit final. Au sein de chaque « business group », deux catégories de divisions coexistent : les divisions produit, qui fabriquent, et les divisions clients, qui assemblent¹³⁰.

Les divisions clients rencontrent des problématiques similaires à celles de leurs clients. Elles sont toujours situées géographiquement près des usines des constructeurs, alors que l'implantation des divisions produits répond avant tout à des préoccupations de coût. De nombreuses divisions clients produisent en juste-à-temps et le recours à une main d'œuvre flexible s'impose économiquement pour « coller à l'activité ». Malheureusement, la complexité des produits nécessite un savoir-faire et les effets d'apprentissage sont importants. La configuration n'est donc pas optimale en termes de gestion des coûts de main d'œuvre¹³¹.

*En JAT, le métier est très long à apprendre. Ce n'est pas la machine qui pilote. C'est le gars qui fait son siège, qui garnit son siège. **Les intérimaires en JAT**, ce n'est pas évident en termes de qualité. (Jacques, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Siègeauto)*

En outre, certaines usines en JAT appartenaient aux constructeurs jusqu'à une période récente. Les ouvriers « cédés » à Siègeauto ont négocié afin de garder un statut relativement privilégié et sont encore fortement syndiqués, ce qui laisse peu de marge de manœuvre en matière de gestion de la masse salariale.

*On a des problèmes de grille de rémunérations justement liés au fait que ce soit une ancienne usine Nationauto, donc il y a des statuts différents. **C'est d'une complexité phénoménale**. [...] Aux dernières négociations, il y a un mois, on a eu trois jours de grève. **Ça nous a coûté des cents et des mille**. [...] C'est difficile. **On est un peu pieds et poings liés**. (Nathalie, Contrôleuse de gestion, Usine, Siègeauto)*

Enfin, l'intégration verticale inhérente à la structure organisationnelle de Siègeauto pose le problème classique de la fixation de prix de cession interne entre entités considérées comme des centres de profit.

Il y a à la fois des gens de la division clients et des gens de la division produits qui vont travailler sur le projet pour savoir si on peut faire un siège qui répond au cahier des

¹²⁹ Toutefois, les fusions/absorptions récentes laissent des traces bien prégnantes, puisque même dans les documents officiels du site internet, deux des activités sont regroupées (en juillet 2004)

¹³⁰ Les divisions produits correspondent aux éléments de base, qui une fois assemblés dans des divisions client, seront vendues. Il y a trois composants dans les sièges, donc on dénombre trois divisions produits et une division par client, soit cinq divisions client. A ce maillage, s'ajoutent des divisions dites géographiques, correspondant à des volumes d'activité relativement faibles. Il s'agit de la zone Amérique et la zone Japon.

¹³¹ Malleret met en regard les coûts et les avantages des systèmes gérés en JAT. La qualification des opérateurs supérieure y est présentée comme des coûts de l'adoption de ces systèmes.

*charges de Nationauto. Et ensuite ils vont établir la charge dans leurs différentes usines. Et après, **normalement, ils doivent trouver des tarifs communs.** Mais, dans les faits, il n'y a pas d'harmonisation encore sur les prix, donc on a **des divisions qui vont essayer d'avoir des marges pour vendre à une autre division. Chaque division est très, très indépendante.** (Victor, Contrôleur de gestion, Siège, Siègeauto)*

Ainsi, bien que les contraintes sectorielles auxquelles font face Equipauto et Siègeauto soient proches, la problématique centrale diffère. « Produire à bas prix », credo d'Equipauto, ne s'impose pas aussi nettement dans les représentations des managers opérationnels de Siègeauto.

***Les patrons d'usine sont responsables de leur résultat. Mais peut-être pas autant que chez Equipauto quand même. Parce que, on le voit, on a une population de patrons ici qui sont à la fois des nouveaux et des anciens. Les anciens n'ont pas encore tout compris...** (Jacques, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Siègeauto)*

Les ingénieurs peuvent montrer des signes de résistance à prendre en compte les demandes du contrôle, en arguant qu'il n'y a pas de coût plus élevé, à terme comme dans l'immédiat, que celui de **ne pas livrer le client.**

*Ne pas planter le client, c'est l'obsession. C'est l'excuse à tout. L'autre excuse, c'est : « **Bon, de toute façon, tu ne peux pas comprendre, tu n'es pas ingénieur** ».*

*[...] Il y a deux fonctions support ici, il y a la RH et il y a les finances. Tout le reste, ce sont des ingénieurs. **Eh bien, il y a vraiment deux mondes.** [...] Donc on est toujours un peu relégués au second plan. (Nathalie, Contrôleuse de gestion, Usine, Siègeauto)*

La rationalité dominante s'impose comme étant celle des ingénieurs. Ils maintiennent ainsi en permanence les contrôleurs de gestion dans une telle situation d'asymétrie informationnelle qu'il leur est à nouveau impossible d'anticiper ni même de suivre l'activité. Le témoignage de Nathalie, plus exposée que les autres contrôleurs de gestion rencontrés, puisqu'elle se trouvait dans une usine, est révélateur à cet égard.

3.2.2 L'activité des contrôleurs de gestion : le changement par les outils

La mission des contrôleurs de gestion telle qu'elle est décrite dans les documents officiels de Siègeauto ne diffère guère de celle proposée par Equipauto (voir annexe 6.13). L'organisation de la fonction financière rappelle en tout point celle d'Equipauto. A une exception près, car Siègeauto y adjoint un contrôle des achats (voir annexe 6.14). Ceci s'explique par son positionnement spécifique : une grande partie de son activité consiste à assembler et ses achats représentent en valeur un pourcentage très élevé de ses coûts de revient, ce qui positionne son activité à mi-chemin entre celle des équipementiers comme Equipauto et celles des usines des constructeurs automobiles.

Jacques, doyen de nos interviewés, présente sa perception de la mission des contrôleurs de gestion de Siègeauto. La référence à Equipauto est à noter – bien qu'elle s'explique en partie par l'expérience antérieure de Jacques-. Toutefois, son discours contient une inquiétude totalement étrangère aux contrôleurs de gestion d'Equipauto : « s'assurer que des gens sont propriétaires et vont tout faire pour tenir le résultat ». Cette question ne se pose pas chez Equipauto. Elle est devenue un postulat.

Le rôle du financier est vraiment important dans ces organisations. Chez Equipauto, ça avait un poids très, très fort, on était numéro deux dans l'organisation et ça commence à le prendre ici aussi. **Ici, on commence à le devenir.** Ça veut dire qu'il faut un profil de contrôleur de gestion qui soit vraiment très punchy, qui soit très réactif - c'est là où la notion de juste-à-temps joue aussi chez les financiers - et même proactif. (Jacques, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Siègeauto)

Nous allons voir, dans la suite du cas, que si les domaines d'activité des contrôleurs de gestion sont identiques à ceux d'Equipauto, la récente fusion et la structure organisationnelle jouent un rôle déterminant dans la place et le rôle des contrôleurs de gestion Siègeauto.

a. Les tâches classiques des contrôleurs de gestion des équipementiers automobiles

Deux contrôleurs de gestion décrivent leur quotidien. Au sein de la branche, l'activité d'Alban se répartit entre le reporting, le suivi des investissements et de multiples analyses ponctuelles.

Donc mon quotidien, c'est quoi? En début de mois, je participe à la remontée des données dans Surf. Alors, les investissements, allez, c'est 30% de mon temps pour ça, il y a 40% pour le reporting. Le reporting, c'est remonter des infos, analyser, répondre aux questions du groupe et préparer la réunion groupe. Parce que ça se prépare. Et les 30% qui restent, c'est de l'analyse ponctuelle [...]. Il y a ce qu'on appelle un customer committee tous les mois. Tous les mois, on se réunit. Sur un client donné, est-ce qu'on gagne du fric ou pas? Donc faire un P&L par client. (Alban, Contrôleur de gestion, Branche, Siègeauto)

Nathalie, contrôlease de gestion usine, est également occupée par le reporting, mais fournit de nombreuses analyses matière et MOD.

Le quotidien, en dehors du reporting, c'est essentiellement le suivi du flux matière. Et l'analyse de la MOD. On fait une analyse de rendement et la productivité, tout ça. (Nathalie, Contrôlease de gestion, Usine, Siègeauto)

Le groupe Siègeauto, rappelons-le, est relativement récent. De nombreux paramètres de son système de contrôle, tant dans les outils utilisés que dans l'organisation des flux d'information, doivent nécessairement être harmonisés. Cela constitue une lourde tâche pour les contrôleurs de gestion. Ceux du siège s'attèlent à la fixation des procédures et à la fiabilisation des systèmes, comme Victor. Les contrôleurs de gestion opérationnels ne sont pas en reste, se retrouvant souvent à limiter les pots cassés et colmater les failles du système. De surcroît, comme le souligne Jacques, le monde de l'automobile est perçu comme particulièrement mouvant. La question alors est de savoir si le système de contrôle doit suivre ces mouvements ou, à l'opposer, les contrer en assurant une certaine stabilité cognitive des représentations qu'il véhicule.

Systèmes d'information et procédures : des outils de centralisation dans un contexte de fusion

La multiplicité des systèmes perturbe l'activité des contrôleurs de gestion. L'absence d'harmonisation des systèmes de gestion de production entraîne des dysfonctionnements, dont les contrôleurs de gestion, en tant que clients de ces systèmes, sont non seulement les témoins, mais également les victimes. Alban, dont le périmètre de responsabilité recouvre des entités

anciennement Bernard Siège et Auto est particulièrement sensible aux mouvements d'homogénéisation, en particulier concernant le système de reporting.

Parce que nous, on a une Bible, c'est le système de reporting. Tout ce que remontent les usines. Le chiffre qui est dedans, on va dire que c'est le bon. [...] Avant, on n'avait pas du tout la même chose. [...] Le chiffre du résultat opérationnel que tu avais sur Auto, ça ne voulait pas dire la même chose que le résultat opérationnel chez Siègeauto. (Alban, Contrôleur de gestion, Branche, Siègeauto)

Il note toutefois que des difficultés subsistent, les contrôleurs de gestion venant des différentes entités Bernard Siège et Winter Philibert n'ayant pas tous totalement intégré les nouvelles procédures.

On a mis le même système pour tout le monde. Les quatre BG ont le même système [mais] les gens sont encore en phase d'apprentissage du logiciel et des méthodes. (Alban, Contrôleur de gestion, Branche, Siègeauto)

Jacques souligne toutefois que les changements dans le système de contrôle ne sont pas uniquement le fait de la fusion. En effet, les versions de reporting comme de système de consolidation s'enchaînent.

Et on est passé de versions de reporting... De versions 1 à des versions 3 parfois. Sur le même type de logiciel. Souvent on vit des étapes de reporting purement de gestion. Uniquement. Sachant que les reportings comptables sont à côté, de consolidation etc. Et puis, à un moment donné, on se dit: "Il faudra peut-être faire un reporting unifié." Donc il y a une étape de reporting unifié. (Jacques, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Siègeauto)

Dans le cadre d'une fusion récente, les procédures sont souvent floues et une grande part de l'activité des contrôleurs de gestion du siège est dédiée à la mise au point de ces procédures, notamment concernant le reporting. Celles-ci sont d'ailleurs accueillies avec soulagement par les contrôleurs de gestion opérationnels, qui y voient un moyen de réaliser les tâches qui leur sont demandées avec plus d'efficacité et d'efficience. D'autant qu'un bon nombre d'entre eux viennent d'organisations –comme Equipauto- où leur activité était bien plus « cadrée ».

L'obsession du reporting et des indicateurs : le spectre du frère ennemi

Dans une démarche de centralisation de l'information au sein d'entités récemment absorbées, le reporting est, chez Siègeauto, une obsession.

Mon quotidien, c'est quoi ? Déjà, il y a le reporting qui me prend quand même pas mal de temps... Je dirais presque la moitié d'un mois. Un jour on avait pris un calendrier et on avait mis en rose tous les jours où on était censés être en reporting. Donc il y avait déjà les dix premiers jours du mois foutus. Et puis ensuite il y avait la forecast à trois mois, donc il y avait encore trois jours. Le budget à rendre, etc. Et on s'est rendu compte qu'il nous restait trois jours de libre. Sur trois mois. Pour faire vraiment le quotidien.

Nathalie, Contrôleuse de gestion, Usine, Siègeauto

Il faut passer un tiers sur le reporting, un tiers sur l'opérationnel [...]. Pour moi, c'est le bon équilibre. Malheureusement, c'est plutôt 80% de reporting, un tout petit peu vers les opérationnels.

Jacques, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Siègeauto

Ce reporting, extrêmement complet, peut atteindre jusqu'à 1200 pages, notamment en raison des commentaires détaillés fournis par les contrôleurs de gestion. De même, l'écart entre les

informations directement disponibles dans les systèmes et ce qui est demandé par le siège nécessite un grand nombre de retraitements et de recherche de données complémentaires.

*Toute information, pour l'obtenir, elle a un coût. Et comme on a un décalage qui est quand même relativement important entre ce qu'on nous demande en termes de reporting et puis le système d'informations, les ressources qu'on a, entre les deux, les gens galèrent, galèrent, galèrent et... **On est une usine à tableaux Excel. Vraiment.** (Jacques, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Siègeauto)*

De plus, il est l'objet de multiples validations, à chaque niveau de l'organisation, contrairement à ce que d'autres groupes pratiquent, grâce aux systèmes d'information centralisés. La pression est donc particulièrement grande sur les épaules de Victor, dont la mission est de faire en sorte que le reporting arrive en temps et en heure au groupe.

***Enfin, il y a deux reportings mensuels.** En J+2, il y a le flash des ventes et des effectifs qui remonte. Et en J+5 il y a les données réelles. **Il y a beaucoup d'échelons. Le fait d'envoyer physiquement les données d'un site à un autre, ce n'est pas vraiment l'orientation que prennent d'autres groupes, il n'y a pas nécessairement autant de niveaux de validation. Mais nous, on les maintient.** (Victor, Contrôleur de gestion, Siège, Siègeauto)*

Le plus inquiétant pour les contrôleurs de gestion est que la tendance serait à une augmentation du volume d'informations demandées dans le cadre du reporting. Alors qu'il ne concernait que le compte de résultat pour les usines, il semble que les exigences vont s'étendre aux données bilantielles.

*Actuellement, les données comme le résultat, le chiffre d'affaires, le résultat opérationnel, sont détaillées par les usines. Par contre, la partie bilan n'est pas entièrement détaillée par les usines. Et là, **on va demander un bilan par usine, par unité opérationnelle, en fait.** Donc ils vont avoir beaucoup plus d'informations à rentrer. [...] Et puis là, depuis quelque temps, **je mets en place un autre reporting qui est le reporting du plan à moyen terme.** Donc c'est de 2005 à 2007. (Victor, Contrôleur de gestion, Siège, Siègeauto)*

***On demande de plus en plus. On a des reportings qui sont de plus en plus lourds.** Tous les nouveaux qui arrivent, c'est un nouveau reporting. **Mais tout ça, en plus, sans se préoccuper - ce qui est grave - de l'intendance qui est derrière.** Des ressources. Les hommes. **Qu'est-ce qu'on peut leur demander? Jusqu'où on peut leur demander?** Et puis le développement de type informatique. Et ça, je trouve cela un peu dommage Et j'ai beau essayer de faire passer des messages mais... Il y a un moment où vous n'êtes plus écouté, quoi. Vous servez d'expert mais c'est tout. (Jacques, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Siègeauto)*

Pourquoi une telle place dévolue au reporting ? Une explication peut être avancée : de nombreux contrôleurs de gestion, mais surtout des directeurs d'usine ou des directeurs financiers sont d'anciens Equipauto et Siègeauto cherche à devenir un « Equipauto bis ». Et l'un des éléments clé du système de contrôle, en tout cas le plus visible et le plus simple à mettre en œuvre est certainement le reporting.

*Non mais c'est clair, chez nous, ça y est, **c'est Equipauto. C'est copie conforme.** On voudrait presque même être mieux. Il y a une pression très forte parce qu'on veut toujours sortir plus vite les résultats pour battre sur le poteau Equipauto. (Jacques, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Siègeauto)*

Il résulte de cette prédominance du reporting dans les tâches des contrôleurs de gestion une image de bureaucrate, d'administratif, qui ne facilite guère l'implication au quotidien des contrôleurs de gestion auprès des équipes opérationnelles menées par les ingénieurs.

L'asymétrie d'information s'en trouve ainsi régulièrement renforcée, laissant le contrôleur de gestion dépassé par les urgences, mis sur le bas côté de l'activité opérationnelle. Cette situation est cependant indubitablement liée à la jeunesse du groupe, qui combinée à la pression dans le secteur, sont des facteurs très défavorables à la prise de pouvoir des fonctionnels.

Comme chez Equipauto et chez la plupart des équipementiers, les indicateurs jouent un rôle déterminant dans la façon dont les contrôleurs envisagent leur activité. La référence à Equipauto est d'ailleurs explicite dans le témoignage de Jacques. Toutes les facettes de l'entreprise doivent être ainsi mesurables, calibrées de façon à être reflétées dans un indicateur. De la qualité à la dynamique du progrès continu, cette obsession de la mesure n'épargne aucun champ.

Donc nous, on a ce qu'on appelle "les vingt indicateurs" physiques. Bon, chez Equipauto, il doit y en avoir 25. [...] Un taux d'accident. On se fait le reflet un peu de la dimension humaine et de l'organisation des usines. [...] Donc il y a des indicateurs physiques pour suivre le reporting, le nombre de fiches de suggestions, par exemple. C'est la dynamique du progrès continu. Le nombre de chantiers en Chine qui sont développés. Alors, évidemment, c'est avec ça qu'on peut mieux piloter. (Jacques, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Siègeauto)

L'indicateur se voit réifié, capable de « prévenir des tendances ». En outre, il permettrait même de voir si quelque chose peut être contrôlé.

Les suivis, c'est plus les indicateurs qui nous préviennent un petit peu des tendances. [...] Il ne faut pas non plus que ça prenne de l'ampleur. Donc il faut s'assurer que les analyses sont faites régulièrement. Il n'y a que comme ça qu'on s'en rend compte. [...] Il suffit de prendre chaque rubrique de coût ou de vente et puis de voir là où on peut contrôler quelque chose. (Christine, Contrôleuse de gestion, Usine, Siègeauto)

b. Les moments de vérité de la relation avec les opérationnels : contrôle budgétaire et décision d'investissement

Dans sa dimension technique, le budget de Siègeauto ne diffère pas de ce qui peut être observé chez d'autres équipementiers. Il est figé et il existe des révisions budgétaires. De même, en ce qui concerne l'analyse des écarts, le travail est assez similaire. Ligne par ligne budgétaire, chaque écart est analysé selon la variance du résultat opérationnel.

Il y a ce que j'ai appelé le Varésop. C'est la variance du résultat opérationnel. Va-rés-op. C'est un résultat opérationnel qui est la différence entre le résultat opérationnel budget et réel. Les différences d'écart. Compte à compte. [...] Les différentes étapes de variation du résultat opérationnel, qui sont la marge sur frais variables, les frais indirects. Donc manufacturing cost, inventories decreases. Donc les variations de stocks. Variations de frais indirects, dépréciations. MOI. Et ensuite tu as la partie R&D. Et les frais administratif. Donc, dans Varésop, il y a résultat opérationnel, budget, marge sur frais variables, variance par rapport au budget, frais indirects, R&D, frais admi. Donc résultat opérationnel budget plus les écarts te donnent ton résultat opérationnel actuel. (Alban, Contrôleur de gestion, Branche, Siègeauto)

Là où la différence est bien nette avec Equipauto, c'est dans l'implication des opérationnels. Nathalie témoigne ainsi de ses difficultés à obtenir les chiffres de la part de ses interlocuteurs.

« Ne pas planter Nationauto ». [Si je leur demande un chiffre, ils me répondent :] « Tes chiffres pour ton budget ? Ça viendra après parce que le plus important, c'est de ne pas planter Nationauto ». (Nathalie, Contrôleuse de gestion, Usine, Siègeauto)

Les autorisations d'investissement sont également des situations clé pour caractériser la place du contrôleur de gestion. Le contrôleur de gestion groupe est sollicité, sa validation étant nécessaire, mais cette **procédure ne semble pas systématiquement respectée**.

S'il y a un mec qui veut faire un investissement de plus de 200K€, il faut que ça passe par moi. Sinon, ce n'est pas répertorié dans le système, ce n'est pas reconnu et surtout ce n'est pas autorisé. Enfin, ça nous est déjà arrivé que les mecs investissent sans nous demander l'autorisation. Ce n'est pas bien du tout parce qu'on ne voit pas passer le fric, finalement. (Alban, Contrôleur de gestion, Branche, Siègeauto)

Une fois l'enveloppe accordée, les contrôleurs de gestion décentralisés doivent formuler une demande d'autorisation d'engagement. Ils mènent alors une analyse strictement financière sur la base d'indicateurs financiers couramment utilisés dans la décision d'investissement (taux de rendement interne, pay-back –appelé également délai de récupération). En revanche, le contrôleur de gestion groupe confie l'évaluation de la pertinence de l'investissement (versus de la réutilisation des moyens existants) à des **experts industriels**, alors que chez Equipauto, les contrôleurs de gestion statuaient également sur ce point.

*Pour lancer tes investissements, tu as une enveloppe mais il faut demander l'accord au groupe. C'est administratif. Dire: "Sur les trois millions, j'investis un million maintenant parce qu'il me faut une presse à injection sur l'usine de Ronazy pour le véhicule AF 84." Donc ils nous envoient un fichier qu'on appelle DAE. **Demande d'autorisation d'engagement**. [...]C'est un document qui reprend le montant à investir, l'explication de ce que c'est, le débours en termes de cash. [...] Cela impacte la notion de rentabilité du projet. **On mesure le taux de rentabilité interne et le pay-back**. [...] Dès que j'ai une DAE, concrètement, dès qu'un mec m'envoie ce fichier signé par tous les gars du projet, de la division et de l'usine en question, **je vais voir mes potes du business plan**. Je fais: "Le dernier business plan, c'était quoi la rentabilité?" Le mec me dit: "C'est 0,5%." "Ah bon? Parce que là, c'est marqué 25%." Il y a un problème, là. **Et là, mon rôle, c'est de vérifier que l'investissement, finalement, est bien nécessaire. En termes financiers. Après, il y a une étude industrielle qui va se faire**. Dès que j'ai reçu le dossier, j'en fais une copie également à mes amis de l'industriel qui vont dire: "Là, ils veulent acheter une presse flambant neuve avec une pression de 2.200 tonnes." Le truc hyper cher. Chez le fournisseur le plus cher qui existe au monde [...]. Il va dire: "**Peut-être pas, non**." Parce que, si tu veux, il y en a une dans autre usine qui est amortie depuis vingt ans, qui fait exactement ce dont tu as besoin, et **tu n'auras que le coût de transport à payer**. Donc c'est une question de **rationalisation de l'industriel**. Après, il faut que je demande aux mecs du business plan de réactualiser leur investissement en fonction de la rationalisation. (Alban, Contrôleur de gestion, Branche, Siègeauto)*

En définitive, si les contrôleurs de gestion de Siègeauto et ceux d'Equipauto s'engagent globalement dans le même type de tâches, la plus faible autorité dont disposent les contrôleurs de gestion de Siègeauto affecte les relations qu'ils entretiennent avec les opérationnels et leur rôle dans la réalisation de certaines tâches. La barrière qui se dresse face aux contrôleurs de gestion est intimement liée au savoir. Il ne s'agit pas d'un savoir théorique, mais d'une masse d'informations anodines, ou plus stratégiques, que les ingénieurs refusent ou omettent de donner aux contrôleurs de gestion. Ces derniers se retrouvent dans l'incapacité d'anticiper, mais parfois également de suivre l'activité.

*Moi, j'essaie d'aller un maximum dans l'usine. Mais, je ne peux pas être tout le temps dans l'usine. Je ne peux pas tendre l'oreille tout le temps, choper les infos à droite, à gauche. **Il y a des choses, il faut que les gens pensent à nous informer régulièrement. Je ne sais pas...** Ils font un gros transport exceptionnel. Dix contenants par hélicoptère etc. On n'a pas l'info ! L'info arrivera quand on verra la facture ! Donc c'est trop tard. (Nathalie, Contrôleuse de gestion, Usine, Siègeauto)*

*Et c'est là où le financier, il faut qu'il soit, en termes de personnalité, très fort parce que, à un moment donné, il faut dire aux opérationnels: « **OK. Je comprends. Mais, une fois que tu as réglé ton problème, on reprend. Quitte à reprendre à 20h le soir ou à 21h** ». **Parce que nous aussi, on a des impératifs.** On avait peut-être un petit métré de retard par rapport à Equipauto là-dessus. (Jacques, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Siègeauto)*

Il est très simple de mettre ces difficultés sur la responsabilité des contrôleurs de gestion. Bien plus simple d'ailleurs que de mettre en cause la hiérarchie ou les rapports de force établis entre les différentes fonctions au sein de l'organisation. La seule solution qui semble se présenter aux contrôleurs de gestion afin d'obtenir ses informations est « d'amadouer les ingénieurs », jouer sur la corde sensible, sur l'informel en somme. Jacques juge cette situation passagère et que les relations vont évoluer avec le temps. La fusion et l'assimilation des nouvelles « business group » est récente, et serait, selon lui à l'origine des résistances observées. Ajoutons que la proximité de certaines parties de l'activité avec celle des constructeurs a des effets notoires sur la place et le rôle des contrôleurs de gestion.

Les contrôleurs de gestion dénoncent les méfaits du reporting tel qu'il évolue actuellement chez Siègeauto (voir annexe 6.15). Jacques évoque ainsi la « folie » du reporting, le risque majeur relevant d'une perte de l'objectif réel et d'un « divorce » entre les contrôleurs de gestion du siège et les contrôleurs opérationnels assaillis de demandes d'information. Alban rappelle ainsi que le contrôle de l'opérationnel devrait primer sur la collecte de l'information relative à l'activité. De même, Jacques met en avant les risques de déplacement des buts, au sens mertonien du terme : le « syndrome de la petite case vide » ne doit pas se substituer à la mission première du reporting qui est de fournir une « synthèse de votre perception des problématiques du terrain ».

Par ailleurs, l'obsession de la mesure, incarnée par une réification des indicateurs, montre également ses limites. La mise en place d'un indicateur de mesure de la performance du reporting présentée par Victor est extrêmement riche d'enseignement concernant les dérives potentielles liées à une obsession de la mesure. La mise en place de cet indicateur résulte de la volonté d'uniformisation des méthodes de contrôle de Siègeauto et de la tendance naturelle dans le secteur à vouloir et souvent pouvoir tout mesurer. Victor est en charge du reporting groupe et son directeur a eu l'idée de créer « un indice de la qualité de production du reporting ». On assiste alors à une véritable « mise en abîme » de la mesure :

*C'est vrai qu'on analyse beaucoup ce qu'il se passe pendant la clôture. **On a un indice qualité de la production du reporting qui prend en compte différentes erreurs qui ont pu survenir pendant le reporting. On leur a fait avec un petit coefficient, etc. Donc à la fin on donne des notes à chacune des business groups. Et... C'est vrai! Donc une heure de***

retard dans la réception du reporting, c'est cinq points de malus, etc. Des trucs comme ça. Tant d'erreurs corrigées dans les données, c'est - je ne sais pas, moi - 50 points à partir de dix erreurs, des trucs. Tout est cadré. Donc on décortique ça et on voit. (Victor, Contrôleur de gestion, Siège, Siègeauto)

Quel est l'objectif de cet indice ? Que mesure-t-il ? Les raisons de sa mise en place sont relativement claires et indéniablement stratégiques, au sens crozérien du terme : « *Montrer que - depuis notre arrivée - les problèmes diminuent* », quitte à s'arranger pour montrer une progression coûte que coûte.

*On a trouvé une situation qui était un peu confuse où le téléphone sonnait tout le temps, enfin, on avait toujours l'impression que rien n'allait. Donc, pour montrer qu'on avançait, il a bien fallu essayer de trouver des indices. **Et donc l'objectif, c'était en permanence de sortir un graph pour monter que, depuis notre arrivée, les problèmes diminuaient.** Je caricature un peu mais c'était quand même un peu ça. Et puis, si jamais ça remontait, eh bien on s'arrangeait pour... Non, ce n'est pas "on s'arrange" mais disons qu'on va essayer de trouver les raisons qui ont fait que ça montait de manière exceptionnelle. (Victor, Contrôleur de gestion, Siège, Siègeauto)*

Si les raisons de la mise en place de l'indice sont claires, Victor insiste sur l'extrême ambivalence de sa finalité. Les mauvaises performances peuvent être attribuées tant à la direction du contrôle de gestion qui n'aurait pas anticipé les problèmes, qu'aux contrôleurs de gestion décentralisés qui se montreraient irresponsables.

*Mais, d'un autre côté, ça montre aussi que, s'ils ont une mauvaise note... **On prend vraiment sur nous en disant : « C'est notre boulot de faire en sorte que ça marche ».** Donc ça veut dire vraiment qu'on prend sur nos épaules un tas de facteurs qui, a priori... On pourrait très bien dire : « C'est leur problème. C'est la fatalité. C'est un enchaînement de circonstances ». Nous, on dit : « Tout ça, on aurait dû le prévoir, on aurait dû l'anticiper, on aurait dû évaluer les risques etc. » Moi, j'ai l'impression que la démarche, c'est **identifier les gisements de performances ou d'amélioration des performances sans obligatoirement mettre un spot sur la responsabilité ou -entre guillemets- l'irresponsabilité des business groups en cause.** Dire : « Voilà. Ça, ça ne marche pas. On ne va pas dire que c'est vous parce que ça pourrait très bien être nous. En remontant en amont, finalement, tout est de notre responsabilité ». (Victor, Contrôleur de gestion, Siège, Siègeauto)*

Le changement qui s'opère chez Siègeauto est largement orienté vers le modèle Equipauto. Les dirigeants cherchent à uniformiser l'organisation et profitent de la fusion pour tenter d'appliquer en partie les méthodes de leur célèbre concurrent. Toutefois, les spécificités de la structure organisationnelle et leur appartenance à Franceauto ne leur permettent pas - ou ne les incitent pas- à calquer point par point ce modèle. Le mimétisme est donc partiel et ne porte que sur les dispositifs n'impliquant pas directement les managers opérationnels : la course au reporting le plus complet et le plus rapidement réalisé est lancée et le nombre d'indicateurs se multiplie. Un découplage partiel s'opère ainsi : si l'activité des contrôleurs de gestion semble évoluer, les systèmes de contrôle de l'activité opérationnelle, eux, ne changent pas.

3.3. CHANGEMENT DE LA FONCTION CONTROLE ET CHANGEMENT DU CONTROLE DE GESTION

En quoi le changement des hommes et des femmes du contrôle ou des outils qu'ils utilisent change-il le système de contrôle de gestion ? Ces trois études de cas nous permettent de formuler quelques éléments de réponse et d'ouvrir des pistes d'analyse.

Dans les deux entreprises du médicament, comme elles se font appeler désormais, le changement de « culture » s'entend comme le développement la sensibilité financière des managers opérationnels. Un objectif moins souvent avoué, corollaire de cette démarche, est la volonté de rendre plus transparente l'activité des opérationnels afin de centraliser davantage le pouvoir dans les mains de la direction générale.

A cette fin, des contrôleurs de gestion sont recrutés. Ils ne viennent pas nécessairement du secteur ou de l'organisation « cible ». Toutefois, ils sont tous étrangers au monde de la pharmacie et sont investis d'une mission de changement. Ils tentent de transposer leur savoir et leurs méthodes dans ce nouvel environnement. S'ils viennent d'une organisation reconnue pour sa fonction contrôle de gestion « partenaire », les contrôleurs de gestion développent des tableaux de bord et proposent des analyses ad hoc aux opérationnels... qui les rejettent ou les ignorent. La résistance des opérationnels à se voir imposer de nouvelles règles du jeu empêche les contrôleurs de gestion de déployer la dimension relationnelle de la nouvelle conception de leur activité. La résistance des opérationnels est renforcée par le fait que la volonté de changement de la direction générale n'est pas toujours radicale. Les signaux qu'elle envoie aux contrôleurs de gestion comme aux opérationnels sont souvent timides voire ambigus : bien souvent, les managers opérationnels ne reçoivent pas d'injonction de leur ligne hiérarchique quant à une responsabilisation financière accrue. Les contrôleurs de gestion à eux seuls devraient porter le changement, alors qu'ils bénéficient d'une faible autorité et que leurs « clients » les perçoivent leurs interventions comme une ingérence. Le doute s'installe alors sur la volonté réelle de changement tant chez les opérationnels que parmi les contrôleurs de gestion. Ainsi, si l'écart entre l'ancienne activité des contrôleurs de gestion et la nouvelle façon d'appréhender les tâches et les relations est jugé important par les contrôleurs de gestion, une scission parfois profonde peut se créer au sein de la fonction contrôle de gestion. L'analyse proposée par David (1999, p. 188-199) concernant les conflits entre deux groupes de contrôleurs de gestion suite à la mise en place d'un nouveau système de contrôle de gestion à la SNCF est proche de ce qui s'observe ici. Devant l'ampleur de la tâche, les jeunes recrues s'enorgueillissent de se voir confier une telle responsabilité et d'avoir à faire face à un tel défi. Les contrôleurs de gestion plus anciens sont en revanche souvent très sceptiques, conscients de l'inertie de leur organisation et des jeux politiques entre la direction et les directions opérationnelles. A l'expérience des uns, les autres renvoient l'idée d'une résistance au changement. La tension interne est palpable et sera d'autant plus forte que le découplage entre

le discours envers les contrôleurs de gestion et les actes favorisant un renforcement de leur autorité auprès des opérationnels est marqué.

Un second modèle de mimétisme est présenté dans le cas de Siègeauto. Il s'agit d'un mimétisme inter-sectoriel, dans un contexte de fusion. L'instrument majeur de ce mimétisme est ici le reporting : il doit être plus complet, plus riche, et surtout permettre de « sortir les chiffres avant Equipauto ». La frénésie de la collecte d'information divise les contrôleurs de gestion. Les signes de friction apparaissent entre les contrôleurs de gestion centraux et les contrôleurs de gestion locaux. Pour les contrôleurs de gestion centraux, il s'agit d'une étape d'uniformisation de l'information, condition préalable à la mise en place d'un système complet de contrôle calqué sur celui de l'entreprise cible. Pour les contrôleurs de gestion décentralisés, cette démultiplication des informations demandées par le siège est perçue comme une illusion de contrôle. Leur manque d'autorité vis-à-vis des équipes opérationnelles est à leurs yeux le nœud du problème et le temps qu'ils dédient à la collecte d'information pour le siège est pris sur celui qu'ils pourraient dédier à tenter de créer des relations avec les opérationnels.

En définitive, dans les trois cas analysés, le changement se fait en référence à un modèle explicite et une volonté affichée de mimétisme. On peut ici trouver matière à ce que les néo-institutionnels appellent l'isomorphisme normatif (Meyer et Rowan, 1977 ; DiMaggio et Powell, 1983). On constate toutefois que cet isomorphisme ne se traduit pas naturellement par une transformation. En apparence, tout est fait pour adopter le nouveau modèle ; les structures du pouvoir empêchent cependant des changements plus profonds de se produire.

Proposition 17

Le fait de recruter des contrôleurs de gestion issus d'une organisation perçue comme un « modèle » ne suffit pas à changer le contrôle de gestion. En outre, cela crée de vives tensions dans l'équipe des contrôleurs de gestion.

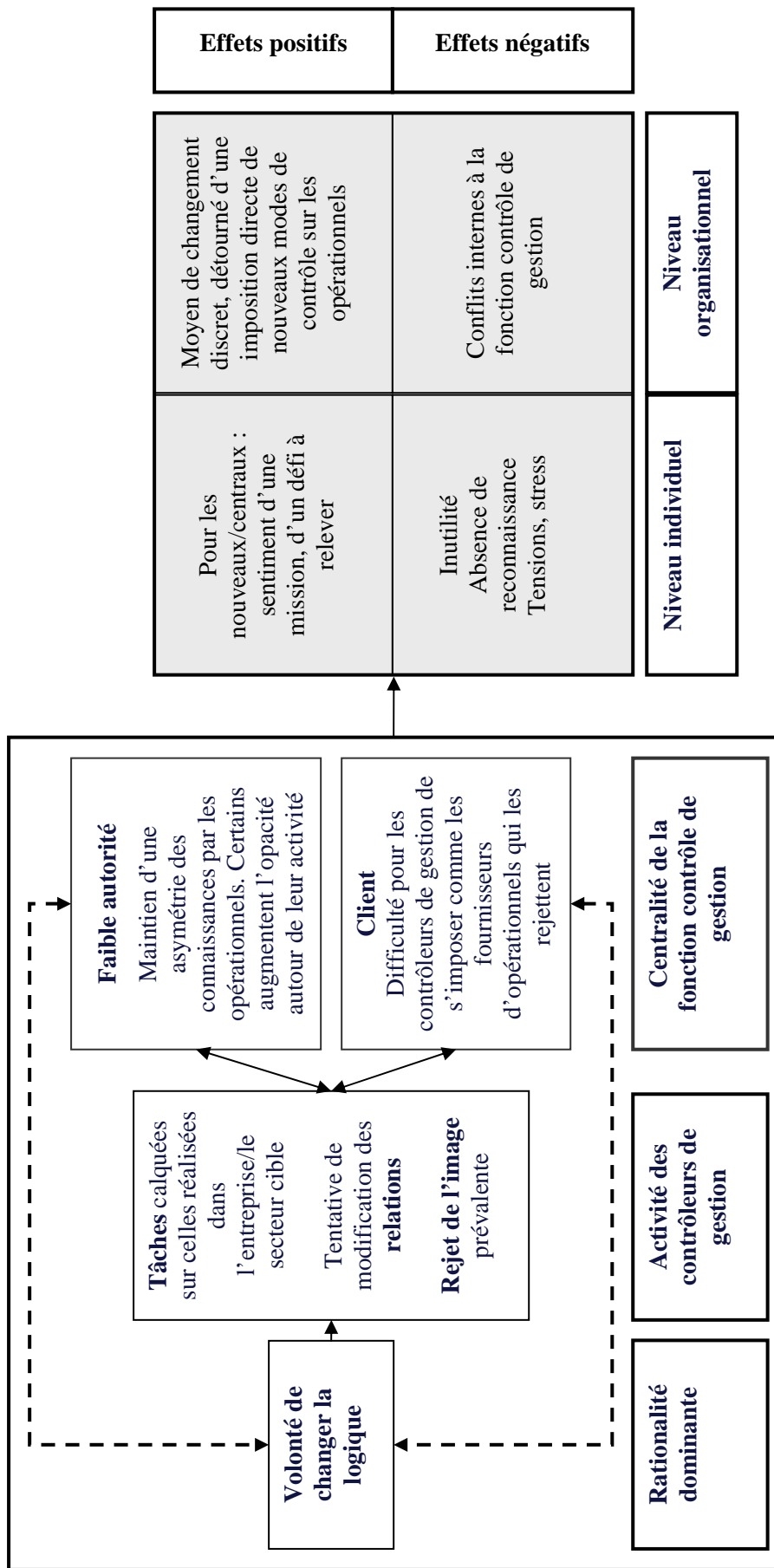


Figure 6-8. Logique des fonctions contrôle de gestion vecteur de changement

CONCLUSION

Trois séries de propositions ont pu être formulées à la suite de l'analyse transversale des cas et de leur contexte. Nous en proposons une synthèse.

Une première série concerne les « logiques » intrinsèques des différents idéaux-types (Tableau 6-21). Aux quatre idéaux-types initiaux, nous en avons ajouté un cinquième où la fonction contrôle de gestion peut être appréhendée comme un vecteur de changement.

Fonction contrôle de gestion	Proposition sur les effets organisationnels associés
Partenaire	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.
Discrète	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.
Garde-fou	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.
Omnipotente	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.
Vecteur de changement	Le fait de recruter des contrôleurs de gestion issus d'une organisation perçue comme un « modèle » ne suffit pas à changer le contrôle de gestion. En outre, cela crée de vives tensions dans l'équipe des contrôleurs de gestion.

Tableau 6-21. Synthèse des propositions relatives aux logiques des différentes fonctions contrôle de gestion

Chaque idéal-type a des avantages organisationnels et des effets pervers potentiels. La fonction contrôle de gestion partenaire, présentée comme le modèle idéal du contrôleur de gestion n'échappe pas à ce constat : elle peut notamment conduire à la manipulation des résultats.

Ce constat nous rappelle que les conceptions mécaniciennes de l'organisation manquent leur cible (Bouquin, 2004, p. 466) : il n'existe pas de solution optimale. Tout choix organisationnel doit être vu comme momentané et être régulièrement repensé pour en limiter les effets pervers.

Une deuxième série de propositions est issue de la comparaison des différents cas (Tableau 6-22). La comparaison systématique des contextes nous permet de formuler des propositions concernant l'autorité de la fonction contrôle de gestion. Certaines de ces propositions peuvent sembler contre intuitives.

Propositions liées au lien entre autorité de la fonction contrôle de gestion et de l'importance de la dimension financière dans la prise en décision	
Avantages et inconvénients organisationnels d'une forte autorité	Lorsque l'autorité de la fonction contrôle de gestion est importante, la question financière pèse fortement dans la prise de décision opérationnelle. Lorsque l'autorité de la fonction contrôle de gestion est élevée, le risque de privilégier le court terme est fort (myopie).
Compatibilité d'une faible autorité de la fonction et de la prise en compte de la dimension financière	La prise en compte de la dimension financière dans la décision peut être réalisée malgré une faible autorité de la fonction contrôle de gestion.
Avantages et inconvénients organisationnels d'une faible autorité	Déléguer peu d'autorité à la fonction contrôle de gestion permet de favoriser la créativité et la responsabilisation des managers opérationnels mais suppose d'accepter un certain degré de marge de manœuvre (gabegie).

Tableau 6-22. Synthèse des propositions relatives au lien entre autorité de la fonction contrôle de gestion et prise en compte de la dimension financière dans la décision

L'idée selon laquelle le contrôle de gestion rendrait les managers responsables est parfois décriée (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 [...] A 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 » (1998, p. 5). De manière identique, nos résultats montrent que la forte autorité de la fonction contrôle de gestion ne garantit pas la responsabilité des managers. A l'inverse, une faible autorité de la fonction n'est pas incompatible avec une prise en compte de la dimension financière dans la prise de décision.

Une troisième série regroupe les propositions relatives à l'influence des différents facteurs sur l'autorité et le type de client des fonctions contrôle de gestion (Tableau 6-23).

Facteurs de contingence	de	Propositions relatives à l'influence des facteurs sur l'autorité et le client de la fonction contrôle de gestion
Interdépendance entre les unités (Thompson, 1967)		La nature séquentielle des relations entre les unités d'un groupe nuit à l'autorité de la fonction contrôle de gestion. La nature séquentielle des relations entre les unités d'un groupe fait que la fonction contrôle de gestion a pour principal client la direction générale.
Nature des tâches (Perrow, 1979)		Le caractère routinier des tâches est une condition nécessaire à l'autorité de la fonction contrôle de gestion.
Style de gestion de groupe (Goold et Campbell, 1987b)	de	Le style « contrôle financier » de gestion de groupe est une condition nécessaire à l'autorité de la fonction contrôle de gestion. Dans les groupes qui contrôlent leurs filiales par la planification stratégique, la fonction contrôle de gestion a pour client la direction générale du groupe.
Appartenance à un groupe	à un	Les choix organisationnels effectués au niveau global de l'organisation influencent plus largement l'autorité de la fonction contrôle de gestion et le type de client que les sous-secteurs auxquels les différentes branches peuvent être rattachées.
Stratégie concurrentielle (Porter, 1980)		Si la préoccupation pour les coûts figure parmi les facteurs clé de succès d'une organisation ou si celle-ci est engagée dans une stratégie de domination par les coûts, sa fonction contrôle de gestion jouit d'une plus forte autorité. Lorsque l'entreprise a pour stratégie générique la domination par les coûts, le client principal est la direction générale.
Culture nationale (d'Iribarne, 1989)		Les entreprises fortement marquées par des institutions traditionnelles françaises délèguent une faible autorité à la fonction contrôle de gestion.

Tableau 6-23. Propositions relatives à l'influence des différents facteurs sur l'autorité et le type de client de la fonction contrôle de gestion

Globalement, ces propositions sont cohérentes avec les résultats proposés dans la littérature. Il est cependant intéressant de noter qu'une stratégie de différenciation n'est pas incompatible avec une forte autorité de la fonction de contrôle de gestion. Ce résultat nous rappelle que le contrôle de gestion a été inventé d'abord pour coordonner des unités qui devaient proposer des produits diversifiés chez General Motors (Chandler, 1962 ; Sloan, 1963). De plus, quel que soit les facteurs de contingence auxquels est soumise une division, l'autorité et le client de la fonction contrôle de gestion dépendent d'abord de normes édictées au niveau du groupe. L'uniformité de la fonction contrôle de gestion des différentes entités est un dispositif important d'intégration au sein d'un groupe.

En conclusion des analyses que nous avons pu formuler dans ce dernier chapitre, il nous semble nécessaire de souligner un dernier point relatif à la perspective que nous avons adoptée. Le corpus théorique que nous avons sollicité relève essentiellement du courant fonctionnaliste. Certains des rôles identifiés comme celui « d'aide à la décision locale », ou « le faible mandat de vérification », s'inscrivent dans cette vision du monde. Toutefois, le fait que nous ayons perçu l'existence de rôles latents, comme celui de légitimation, souligne que l'intérêt d'avoir recours à d'autres perspectives afin de comprendre la place et le rôle de la fonction contrôle de gestion, et plus largement des services fonctionnels.

Nous sommes consciente des approches alternatives aurait peut-être conduite à interpréter différemment les phénomènes observés et à mettre en évidence des rôles différents. La surpuissance de la fonction contrôle de gestion d'Equipauto se prête aisément à des interprétations en termes de domination. Ainsi, dans une perspective foucauldienne, elle pourrait être vue comme l'organe de surveillance d'un panoptique. Le rôle de la fonction contrôle de gestion serait alors d'assujettir les managers opérationnels en exerçant une domination par l'imposition d'un savoir spécifique (Foucault, 1975 ; Armstrong, 1985 ; Hoskin et Macve, 1986 ; Loft, 1986 ; Hopper *et al.*, 1987 ; Hopwood, 1987 ; Hopper et Macintosh, 1993 ; Carter et Crowther, 2000). De même, la perspective du "labour process", d'inspiration marxiste, attribuerait à la fonction contrôle de gestion omnipotente un rôle d'aliénation du pouvoir des travailleurs au profit des intérêts du capitalisme (Braverman, 1974 ; Gordon *et al.*, 1982 ; Hopper et Armstrong, 1991).

CONCLUSION GENERALE

Notre objectif était de décrire et de comparer les types de fonction contrôle de gestion et d'identifier leurs rôles. Nous avons montré que la fonction contrôle de gestion peut remplir des rôles divers : aide à la décision locale, centralisation du pouvoir dans les mains de la direction, rôle discret de vérification, légitimation externe et interne des décisions, formalisation des managers et un rôle de vecteur de changement de l'organisation (même si nos résultats en montrent les difficultés). Nous nous proposons en conclusion, d'évaluer et de mettre en perspective les résultats de cette thèse, en en présentant les apports, les limites et les prolongements possibles.

Contributions de la recherche

L'intérêt principal de notre travail réside dans l'étude en profondeur de l'activité des contrôleurs de gestion dans son contexte. En effet, peu d'études académiques ont été publiées sur la fonction contrôle de gestion, en particulier dans le contexte français. En revanche, des enquêtes sur les pratiques ou l'image des contrôleurs de gestion ainsi que des articles de réflexion sur l'évolution de la fonction paraissent à intervalles réguliers dans des revues professionnelles. Au-delà des risques de biais méthodologiques de ces études, celles-ci appréhendent la fonction contrôle de gestion comme un tout homogène et passent sous silence les paramètres individuels - tel que le niveau hiérarchique des contrôleurs - comme les éléments organisationnels et externes à l'organisation susceptibles de créer de grandes disparités entre les contrôleurs de gestion.

Des contributions d'ordre méthodologique et théorique ressortent de cette thèse : la proposition d'un cadre conceptuel de l'étude des services fonctionnels (a) ainsi qu'une progression dans la compréhension de la place et du rôle de la fonction contrôle de gestion et plus généralement des services fonctionnels (b).

a. Un modèle d'analyse des services fonctionnels

La première partie de notre travail a permis **d'élaborer un cadre conceptuel de l'étude des services fonctionnels en associant** deux niveaux d'analyse distincts : le niveau organisationnel et le niveau individuel. La fonction contrôle de gestion est donc appréhendée, d'une part comme un service fonctionnel et d'autre part comme l'ensemble des contrôleurs de gestion d'une organisation.

Dans un premier temps, nous avons étudié en parallèle l'émergence des services fonctionnels et celle de la fonction contrôle de gestion. Au-delà des débats sur les raisons de l'apparition de ces services non opérationnels, une problématique essentielle est identifiée : celle de leur place au sein des organisations. L'analyse des travaux en théorie des organisations nous

permet de définir deux axes d'analyse de la place des services fonctionnels : l'autorité et le type de client. La place d'un service fonctionnel, et donc celle de la fonction contrôle de gestion, peut être définie par le degré d'autorité dont il bénéficie et par le client auquel il s'adresse. Toutefois, si dans la perspective d'une analyse organisationnelle, la fonction contrôle de gestion peut être appréhendée comme une entité, elle n'existe pas « en soi ». Elle est constituée de l'ensemble des contrôleurs de gestion d'une organisation.

Dans un deuxième temps, nous avons donc réalisé une synthèse de la littérature sur le contrôleur de gestion. Notre objectif était double : présenter les résultats des études concernant les tâches, les rôles et l'évolution du contrôleur de gestion et identifier une méthode de collecte et d'analyse de l'activité du contrôleur de gestion. Il est apparu que l'essentiel des travaux sur le contrôleur de gestion sont des enquêtes, réalisées pour le compte de revues professionnelles. Le biais lié à la collecte d'information en ayant recours à des questionnaires auto-administrés sur un sujet aussi sensible que le travail ou l'évolution des rôles du contrôleur de gestion oblige à prendre certains résultats de ces études avec prudence. En effet, les risques d'amalgame entre rôles réels et rôles souhaités sont particulièrement importants (Hughes, 1951 ; Hughes, 1958). L'analyse de l'activité individuelle des contrôleurs de gestion s'est imposée comme un moyen d'accès au rôle. Afin de définir les concepts et les méthodes appropriés à l'étude de l'activité des contrôleurs de gestion, nous nous sommes orientés vers différents champs de littérature s'intéressant à la question du travail : la gestion des ressources humaines, la sociologie du travail et des professions, ainsi que l'ergonomie.

Nous proposons ainsi une démarche d'analyse des services fonctionnels, appréhendant à la fois le niveau individuel, grâce à l'étude de l'activité, et le niveau organisationnel. Le cadre d'analyse retenu décline l'activité en trois dimensions : les tâches, les relations et l'image (Wrzesniewski et Dutton, 2001).

A ce stade, nous avons donc identifié les dimensions nous permettant d'analyser la place de la fonction contrôle de gestion (autorité et client) et l'activité individuelle des contrôleurs de gestion (tâches, relation et image). Notre volonté de lier l'analyse de l'activité individuelle au niveau organisationnel nous conduit à identifier le rôle comme un concept pivot.

Un dernier élément est venu compléter notre cadre d'analyse : les facteurs de contingence des systèmes de contrôle de gestion. En effet, la fonction contrôle de gestion n'est pas « propriétaire » du contrôle de gestion et il semble que le contexte est susceptible d'influencer l'activité des contrôleurs de gestion et la place de la fonction contrôle de gestion. Une synthèse des travaux en théorie de la contingence nous a ainsi permis de souligner l'influence du contexte sur la place de la fonction contrôle de gestion et sur l'activité des contrôleurs de gestion. Le schéma suivant présente l'architecture des connaissances mobilisées afin de construire le cadre conceptuel.

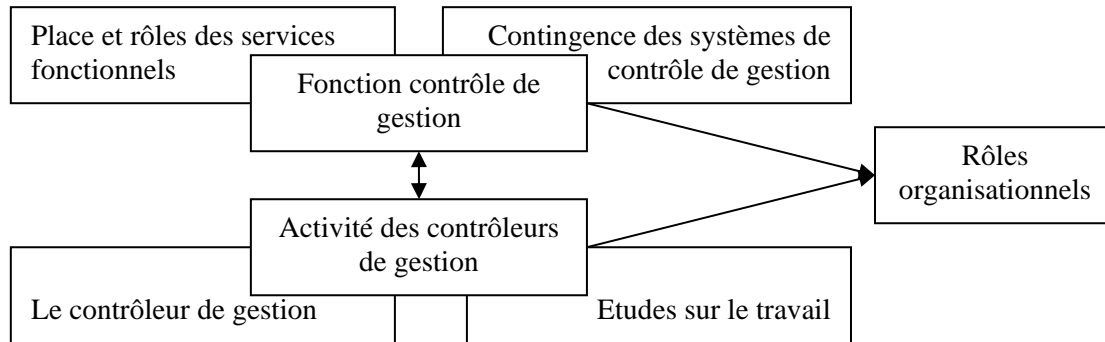


Figure 6-9. Structure de la revue de la littérature

Le cadre conceptuel résulte donc d'une confrontation de différentes perspectives organisationnelles et individuelles, chacune contribuant à la compréhension des rôles de la fonction contrôle de gestion. Les analyses du contexte, de la place de la fonction contrôle de gestion et de l'activité des contrôleurs de gestion participent à l'identification des rôles de la fonction contrôle de gestion.

Dans le troisième chapitre, nous avons souhaité affiner et enrichir ce cadre conceptuel en réalisant une étude préliminaire. L'analyse de la première étude, s'appuyant sur vingt-deux entretiens, met en évidence quatre résultats majeurs :

- Les **relations** apparaissent centrales dans la compréhension de l'activité des contrôleurs de gestion. Si les tâches et les images identifiées dans la littérature semblent correspondre à nos observations, la nature et la qualité des relations apparaissent plus déterminantes dans l'activité des contrôleurs que cela n'a été souligné jusqu'alors. Les contrôleurs de gestion rencontrent fréquemment des difficultés à établir les relations de partenariat pourtant présentées comme « naturelles » dans la littérature professionnelle.
- L'analyse des entretiens permet de proposer une **typologie des postes de contrôleurs de gestion** autour d'une double distinction : directeur et non directeur et contrôleurs de gestion opérationnels et centraux. Il apparaît que l'activité des directeurs du contrôle de gestion s'apparente davantage à celle d'un directeur opérationnel, plutôt qu'à celle d'un contrôleur de gestion de niveau hiérarchique inférieur.
- Les **contrôleurs de gestion opérationnels décentralisés**, au cœur des tensions entre la loyauté due à la direction générale et les relations qu'ils doivent construire avec le management local **incarnent la problématique générale de la fonction contrôle de gestion** au sein de leurs organisations respectives.
- Cette étude exploratoire confirme **l'influence des facteurs de contingence** sur la place de la fonction contrôle de gestion et sur l'activité des contrôleurs de gestion. Un élément apparaît central dans l'analyse : la rationalité dominante. Celle-ci influence directement mais est également influencée par l'activité des contrôleurs de gestion et la place de la fonction contrôle de gestion.

Ces résultats nous conduisent à affiner le cadre conceptuel et le dispositif méthodologique établis à l'issue de la revue de la littérature. Nous proposons d'étudier la fonction contrôle de

gestion dans son contexte. L'analyse de la rationalité dominante de l'organisation, de l'activité des contrôleurs de gestion et la centralité de la fonction doivent nous permettre d'accéder aux rôles de la fonction.

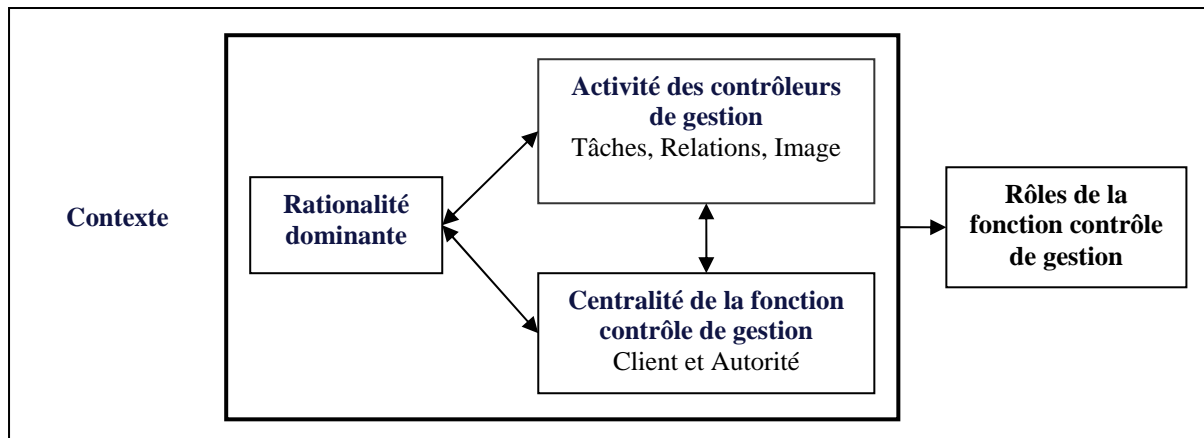


Figure 6-10. Cadre conceptuel de l'étude de la fonction contrôle de gestion

b. Place et rôle de la fonction contrôle de gestion et des services fonctionnels

Notre recherche contribue à améliorer la connaissance de l'activité des contrôleurs de gestion et à **enrichir la compréhension du rôle et de la place des services fonctionnels.**

La seconde partie de la thèse permet ainsi **la construction d'une typologie des fonctions contrôle de gestion.** Nous choisissons de réaliser douze études de cas, dans six secteurs différents pour neutraliser certains facteurs de contingence et faciliter les comparaisons inter-cas. Nous utilisons le cadre conceptuel établi à l'issue de la première partie afin d'analyser ces études de cas pour lesquelles soixante-treize entretiens ont été menés. L'analyse de ces entretiens et des sources secondaires (rapports annuels, documents d'entreprise, etc.) nous permettent d'identifier quatre cas dont les traits semblent si spécifiques et si distinctifs qu'ils constituent des idéaux-types, auxquels nous pouvons rattacher les autres cas étudiés. Une analyse transversale des cas est ensuite réalisée. Les « logiques » ainsi que les avantages et les risques organisationnels associés à chacun de ces idéaux-types sont également mis en évidence.

La **fonction contrôle de gestion partenaire** est au service du management local et jouit d'un degré élevé d'autorité. Au-delà des tâches de reporting auxquelles elle n'échappe pas, son interaction constante avec les équipes opérationnelles l'amène à dédier une grande partie de son temps à l'optimisation de l'utilisation des moyens budgétaires. La proximité des contrôleurs de gestion décentralisés avec le management local peut générer un véritable « phagocytage » des premiers. Le risque majeur relève d'une perte de contrôle interne, en particulier des risques de gestion du résultat. Le rôle majeur de la fonction contrôle de gestion, au niveau organisationnel, est celui d'aide à la décision locale.

La **fonction contrôle de gestion discrète** est également au service du management local, mais son autorité semble limitée. En effet, les managers avec lesquels ils sont censés travailler ne perçoivent pas cette collaboration comme nécessaire. Dès lors, en dehors des activités de

reporting, les contrôleurs de gestion partagent leur temps entre la sensibilisation des opérationnels (notamment grâce au développement de relations informelles) et la surveillance du respect des procédures. Le risque majeur réside dans les failles de contrôle interne et une éventuelle gabegie. En revanche, l'avantage organisationnel principal est de favoriser la responsabilité et la prise de risques des managers opérationnels. Cette fonction contrôle de gestion discrète exerce un faible rôle de vérification.

La **fonction garde-fou**, comme la fonction contrôle de gestion discrète, a une faible autorité mais elle est au service de la direction générale. L'homogénéité des postes de contrôleurs de gestion est limitée du fait de la complexité de la structure organisationnelle et de la mobilité fonctionnelle encouragée dans ces organisations. Les contrôleurs de gestion s'engagent dans des tâches variées mais leur image de « trésorier de l'administration » indique que leur activité est globalement orientée vers la surveillance et le « cadrage » des dérives potentielles des managers opérationnels. L'avantage organisationnel majeur est de favoriser la créativité des managers opérationnels et de faire en sorte que les préoccupations financières ne priment pas sur la réflexion stratégique. Les risques majeurs sont une éventuelle gabegie et l'apparition d'enjeux « politiques » susceptibles de guider la prise de décision au sein de l'organisation. Cette fonction contrôle de gestion garde-fou donne l'illusion du contrôle en interne comme en externe. Mais elle est également conçue comme un point de passage dans la carrière des futurs cadres dirigeants et assure ainsi la sensibilisation de ces derniers à la dimension financière des décisions qu'ils seront amenés à prendre.

La **fonction contrôle de gestion omnipotente** bénéficie d'une autorité incontestée et incontestable qu'elle met au service de la direction générale. La structure et l'activité de l'organisation est pensée pour faciliter l'exercice du pouvoir de la fonction contrôle de gestion omnipotente. Le reporting et le budget sont des instruments centraux du contrôle organisationnel global, les contrôleurs de gestion y dédient une attention continue et une grande partie de leur temps. La particularité de la fonction contrôle de gestion omnipotente est le caractère impératif de ses recommandations. Les places semblent ainsi inversées : les managers opérationnels, en permanence en train de rendre des comptes, deviennent des fournisseurs de chiffres à partir desquels les contrôleurs de gestion prennent des décisions managériales. L'avantage organisationnel associé à une telle conception de la fonction contrôle de gestion est d'assurer que la dimension financière est au cœur de la prise de décision. Les risques majeurs sont l'inhibition des opérationnels, la myopie (concentration exclusive sur le court terme), et la difficulté d'innover. Le rôle majeur de la fonction contrôle de gestion est de centraliser le pouvoir dans les mains de la direction générale.

La confrontation avec les typologies existantes souligne combien ces dernières tendent à tenir pour acquise l'autorité de la fonction contrôle de gestion, alors que, d'après nos analyses, elle est faible dans de nombreux cas.

Les **facteurs de contingence** sont également étudiés. Il apparaît que la nature séquentielle des relations entre les unités nuit à l'autorité de la fonction contrôle de gestion. A l'inverse, le caractère routinier des tâches et un style de gestion de groupe « contrôle financier » tendent à favoriser son autorité. En ce qui concerne le type de client, il semble que si la stratégie concurrentielle est orientée vers une domination par les coûts ou si la nature des relations entre les unités est séquentielle, la fonction contrôle de gestion est plus souvent au service de la direction générale.

Toutefois, il apparaît délicat, à partir de nos analyses, de statuer sur l'importance de l'influence de ces facteurs appréhendés individuellement. Des configurations plus « favorables » se distinguent.

1. Une organisation divisionnelle caractérisée par un faible niveau d'interdépendance entre les unités, par un style de gestion de groupe de type « contrôle financier » et par des tâches de nature routinière aura tendance à être associée avec une fonction contrôle de gestion bénéficiant d'une forte autorité. Dans un tel contexte, si la stratégie de l'organisation relève de la domination par les coûts, la fonction contrôle de gestion aura toutes les chances d'être au service de la direction générale, donc relèvera du style « omnipotent ».
2. Si l'organisation est engagée dans une stratégie de différenciation, tout en considérant les coûts comme importants dans sa problématique stratégique, la fonction contrôle de gestion sera plutôt au service du management local et relèvera du style « partenaire ».
3. A l'inverse, une organisation ayant une structure fonctionnelle caractérisée par un fort niveau d'interdépendance entre les unités, par un style de gestion de groupe de type « planification financière » et par des tâches non routinières, est associée à une fonction contrôle de gestion au service de la direction générale et dotée d'une faible autorité (garde-fou).
4. La fonction contrôle de gestion discrète peut être associée à une configuration très similaire à celle de la fonction contrôle de gestion partenaire : structure divisionnelle, faibles relations entre les unités, style de gestion de groupe relevant du contrôle financier. La faiblesse de son autorité est alors liée au caractère moins routinier des tâches et à l'importance moindre accordée aux coûts dans la problématique stratégique de l'organisation.

Nous avons analysé trois cas correspondant à une volonté de changement de style de fonction contrôle de gestion. Ces cas confirment que la fonction contrôle de gestion n'est qu'un des dispositifs du contrôle organisationnel. Elle ne peut guère, à elle seule, porter le changement du système de contrôle, notamment car ce changement nécessite bien souvent d'instaurer de nouvelles relations avec les managers opérationnels et donc de remettre en cause les rapports de force entre les fonctions au sein de l'organisation. L'incohérence du nouveau modèle, cherchant à modifier l'un des modes de contrôle sans prendre en compte ses interactions avec les autres dispositifs, est alors supportée essentiellement par les contrôleurs de gestion eux-

mêmes. Dans ce cadre, les « contrôleurs de gestion vecteurs de changement » deviennent avant tout des tampons, au cœur de logiques contradictoires, pris au piège.

En définitive, quatre idéaux-types de fonction contrôle de gestion auxquels nous ajoutons la fonction contrôle de gestion vecteur de changement ont été identifiés. Ces idéaux-types et les rôles¹³² qui leur sont associés nous permettent d'enrichir la compréhension plus globale du rôle et de la place des services fonctionnels (Tableau 6-24).

	Partenaire	Discrète	Garde-fou	Omnipotente	Vecteur de changement
Autorité	Forte	Faible	Faible	Forte	Faible
Client	Local	Local	DG	DG	
Rôles ¹³³	Aide à la décision locale	Mandat discret de vérification	Formation des cadres dirigeants Légitimation	Centralisation du pouvoir	Légitimation Illusion du contrôle

Tableau 6-24. Synthèse des idéaux-types de fonction contrôle de gestion et des rôles associés

Notre étude empirique montre ainsi que, contrairement à ce qu'analysent Galbraith et Lawler (1993) et Goold *et alli* (2001 ; 2002) les rôles des services fonctionnels centraux ne sont pas, et ne doivent pas être, uniquement pensés par rapport aux unités. Ces services sont amenés à remplir de nombreux rôles, notamment de centralisation et d'homogénéisation qui peuvent paraître dénués de valeur ajoutée au regard des unités. La **fonction contrôle de gestion omnipotente**, un service fonctionnel résolument régalien, apparaît ainsi comme un instrument clé de la centralisation du pouvoir.

Par ailleurs, certains rôles, dans une lecture fonctionnaliste, apparaissent difficilement compréhensibles. C'est le cas de la **fonction contrôle de gestion discrète** : à quoi peut servir une fonction contrôle de gestion conçue pour aider le management local si ce dernier ne perçoit aucun intérêt à une telle coopération ?

La fonction contrôle de gestion est un des rouages du système de contrôle organisationnel qui s'appuie sur de multiples dispositifs. Le « mandat discret de vérification » assuré par la fonction contrôle de gestion discrète s'explique par le fait qu'un des modes de contrôle privilégié dans ces organisations relève du contrôle clanique (Ouchi, 1979, 1980). Dans ces organisations, les managers sont très fortement socialisés et doivent rapidement intégrer des normes de conduite et des règles de prises de décision. Il apparaît clairement que le rôle accordé à la fonction contrôle de gestion ne peut être compris qu'en tenant compte du rôle de ce puissant dispositif de contrôle. Notre étude confirme ainsi que « les dispositifs du modèle

¹³² Et ce, même dans ce que Chiapello (1996, p. 72) nomme pourtant « des situations ne s'écartant pas du modèle de l'entreprise industrielle concurrentielle de grande taille qui a fondé la théorie du contrôle de gestion ».

¹³³ 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.

[de contrôle] peuvent être utilisés autrement, et [qu'alors], leur rôle change. C'est la cohérence du nouveau modèle qu'il faut alors tester » (Bouquin, 2004, p. 462).

La **fonction garde-fou** illustre le cas où les services fonctionnels tiennent des rôles inattendus. Elle participe ainsi à la formation des cadres dirigeants, non pas par l'imposition de son autorité mais parce que, au cours de leur carrière, les cadres font un passage dans la fonction contrôle de gestion.

Les fonctions **contrôle de gestion garde-fou et vecteur de changement** révèlent également un nouveau rôle pour les services fonctionnels : celui de légitimation. « Faire croire ou donner à voir » peut désormais faire partie des rôles de ces fonctions. Si un modèle d'organisation incluant des services fonctionnels s'impose comme une référence, leur simple présence sur les organigrammes devient en soi un rôle. Les services fonctionnels alimentent alors l'ingénierie de la communication remplissant alors, un rôle rhétorique (Pezet, 1998, p. 344-348) : donner l'illusion du contrôle en interne ou auprès de la communauté financière.

Enfin, si le rôle régalien de vérification pour la direction générale et celui d'aide à la décision locale (Mintzberg, 1979, 1980 ; Malleret, 1993) sont confirmés, nos résultats soulignent qu'ils prennent des formes complexes. La **fonction contrôle de gestion partenaire** risque en permanence d'être phagocytée par les équipes opérationnelles dans un contexte où l'exigence d'une rentabilité toujours croissante frise le déni de la réalité économique. La fonction contrôle de gestion partenaire, pourtant citée comme exemple, endosse un rôle ambigu de tampon. Tampon entre les managers opérationnels et la direction générale et tampon entre les aléas de l'activité et l'impérieuse nécessité de présenter les résultats attendus. Qui est alors le client de la fonction contrôle de gestion ? Les managers opérationnels qui s'assurent de leur bonus ? La direction générale qui laisse « une large autonomie à ses managers pour atteindre leurs objectifs coûte que coûte » ? Ou les actionnaires ?

Limites de la recherche

Cette recherche souffre cependant de limites méthodologiques et conceptuelles.

Une première limite de notre recherche est d'ordre méthodologique. En effet, il existe un risque de biais assez élevé à faire parler les individus sur leur propre activité (Hughes, 1951 ; Mintzberg, 1970, 1975). Nous avons tenté de limiter ce risque en réalisant une double triangulation des sources et des données, grâce à une observation non participante et des entretiens avec des responsables opérationnels. Afin de juger du coût d'opportunité d'un dispositif de recherche aussi lourd, nous l'avons « testé » dans le cadre d'une première étude de cas. La situation peu favorable des contrôleurs de gestion dans l'organisation choisie pour réaliser la triangulation s'est avérée être une occasion de tester à la fois l'éventuelle divergence entre les points de vue des contrôleurs de gestion et des managers opérationnels

par une triangulation des sources et entre les discours et les actes des contrôleurs de gestion grâce à une triangulation des méthodes. Nous supposons en effet que les contrôleurs de gestion allaient peut-être tenter de nous présenter une image plus positive de leur activité qu'elle n'était « en réalité ». Nous avons tout d'abord interrogé des contrôleurs de gestion. Ils n'ont pas hésité à nous expliquer qu'ils ne bénéficiaient pas d'une position particulièrement favorable au sein de l'organisation. Les entretiens menés avec leurs interlocuteurs opérationnels ont confirmé cette situation, indiquant ainsi une convergence des points de vue et des représentations. Nous n'avons donc pas réalisé d'entretiens formels avec les managers dans les autres études de cas. Notre analyse a été en tout point similaire concernant l'observation non participante. Le rapport entre le coût, très élevé, de la collecte de l'information par cette méthode et sa contribution marginale à l'analyse, relativement faible, nous a également incités à ne pas répliquer cette méthode. L'arbitrage a été réalisé entre la profondeur de l'analyse et le scope de l'étude empirique. En ne réalisant, dans les autres organisations, que des entretiens avec les contrôleurs de gestion nous avons ainsi pu couvrir un plus large échantillon d'organisations.

Une deuxième limite réside dans la prise en compte des facteurs de contingence. Ces derniers ont été essentiellement analysés à partir des discours des personnes interrogées et des rapports annuels. La méthodologie employée ne permet que de mettre en évidence des propositions qui demandent à être validées grâce à une analyse quantitative approfondie sur un échantillon plus important d'organisations. Nous avons toutefois opté pour cette démarche, car dans le cadre de cette recherche, notre objectif premier n'était pas de mesurer de façon précise l'influence de ces facteurs. Nous souhaitons en effet privilégier la compréhension en profondeur de l'activité des contrôleurs de gestion et de la fonction contrôle de gestion. Il nous semble en effet périlleux d'analyser les facteurs de contingence d'un phénomène ou d'un objet avant d'en avoir cerné les contours.

Une troisième limite porte sur les cas dits de changement. La méthodologie employée initialement a été conçue pour décrire un contenu et non pour observer un processus de changement. En effet, une recherche sur le changement aboutit à reconstruire une histoire dans le temps permettant de « décrire » ce qu'il se passe (Grenier et Josserand, 2003, p. 121). Les discours des contrôleurs de gestion nous ont conduits à appréhender les phénomènes décrits comme des signes de changement, mais nous sommes conscients qu'une analyse en profondeur de ces cas spécifiques nécessiterait un dispositif méthodologique plus adapté à l'étude d'un processus.

Ces limites ouvrent la voie à des prolongements et des pistes de recherche.

Prolongement et pistes de recherche

Nous avons mis en évidence quatre idéaux-types de la fonction contrôle de gestion, auxquels sont associés des rôles organisationnels. Les résultats de cette recherche confirment la nécessité d'appréhender la fonction contrôle de gestion comme l'une des parties intervenant dans le processus du contrôle de gestion, ce processus étant lui-même intégré dans l'ensemble plus vaste des dispositifs de contrôle organisationnel. Nos analyses, si elles soulignent cette imbrication, n'en rendent compte que par le prisme du discours des contrôleurs de gestion. Un des prolongements naturels de ce travail serait donc de collecter davantage d'informations et d'en diversifier les sources pour appréhender de façon plus précise la place de la fonction contrôle de gestion parmi les autres processus de contrôle au sein de chacune des organisations étudiées. Ce travail ouvre donc la voie à la réalisation d'études de cas longitudinales, intégrant de longues périodes d'observation et/ou d'entretiens menés auprès de différents types de population au sein de chacune de ces organisations.

Notre étude nous a permis de construire une typologie et d'en déduire des propositions testables et réfutables. Un deuxième prolongement serait de tester cette typologie auprès d'un échantillon plus large d'organisations. Nous avons également constaté, en comparant notre typologie à celle de Sathe (1982 ; 1983) qu'un nombre important de fonctions contrôle de gestion ne jouissaient pas d'une autorité importante au sein de leurs organisations respectives. S'agit-il d'une spécificité française ? Une réplique de cette étude à l'échelle européenne peut ainsi être envisagée.

Un troisième prolongement serait d'analyser plus finement des cas de changement tels que ceux que nous avons pu observer. Les travaux de Chevalier-Kuszla (1997) semblent fournir un cadre d'analyse adapté, mettant en regard le contexte, le contenu et le processus du changement des systèmes de contrôle.

Contributions managériales

Nous appréhendons ici le terme « managérial » au sens large. Les résultats auxquels nous aboutissons peuvent intéresser les managers qui conçoivent ou utilisent les systèmes de contrôle, les contrôleurs de gestion et les étudiants en gestion.

Nous estimons, à l'instar d'Oriot (2001, p. 45) que « notre rôle d'enseignant auprès d'étudiants susceptibles de s'orienter vers de telles fonctions exige que nous ayons une vision plus complète et plus honnête de la réalité du métier de contrôleur de gestion, en incluant dans les représentations que nous pouvons véhiculer l'ensemble des acteurs engagés dans cet univers ». Une première contribution managériale de cette thèse est donc de montrer aux

managers, aux contrôleurs de gestion et aux étudiants la diversité des types de fonctions contrôle de gestion avec leurs avantages et leurs limites¹³⁴.

Un second apport réside dans l'éclairage que nos résultats peuvent apporter à deux questions récurrentes sur le sujet : le contrôleur de gestion devient-il un *business partner* ? Peut-on améliorer le contrôle de l'organisation en recrutant de « bons » contrôleurs de gestion ?

Un refus du diktat du *business partner*

Nos résultats révèlent que ce « mythique » partenaire 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, l'analyse des facteurs de contingence révèle que tous les contextes ne permettent pas à la fonction contrôle de gestion de s'établir en tant que partenaire auprès des managers opérationnels. La technologie, le type de structure organisationnelle, la nature des tâches, le positionnement stratégique peuvent influencer le type de fonction contrôle de gestion.

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. Dans une telle situation, l'organisation peut avoir intérêt à assigner d'autres rôles à sa fonction contrôle de gestion.

Vouloir à tout prix se doter d'une fonction contrôle de gestion partenaire est également **risqué** à double titre. C'est d'une part, nier la complémentarité des dispositifs de contrôle, c'est-à-dire ne pas prendre en considération l'existence d'interactions entre les dispositifs de contrôle. D'autre part, 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 instable. 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. La fonction contrôle de gestion partenaire ne rendrait donc pas toujours les managers plus responsables.

Recrutement de contrôleurs de gestion et changement

Associé au mythe du *business partner*, plane le spectre du recrutement de « bons » contrôleurs de gestion. Le scénario, explicité par les recruteurs au moment de l'embauche, peut être formulé comme suit : « Formés dans des organisations reconnues pour l'efficacité de leurs méthodes, ils sont embauchés pour porter le changement : ils vont doter les managers

¹³⁴ L'intérêt porté à la présentation de nos travaux auprès de contrôleurs de gestion et d'étudiants dans des programmes de formation variés confirme ce sentiment.

opérationnels de réflexes financiers et permettre ainsi d'améliorer rapidement la performance »¹³⁵.

Nos résultats mettent en évidence que le changement susceptible d'être porté par la fonction contrôle de gestion est difficile. Puisque le fait que « le contrôle soit vu comme l'affaire exclusive des contrôleurs serait le meilleur signe de son échec » (Bouquin, 2001, p. 76), il est logique que le changement ne puisse être porté uniquement par la fonction contrôle de gestion. Nos résultats n'indiquent pas qu'un changement porté par les contrôleurs de gestion soit impossible, mais ils soulignent que le chemin est long et difficile, en particulier pour les contrôleurs de gestion. En effet, la résistance des opérationnels à se voir imposer de nouvelles règles du jeu est réelle. Cette résistance est renforcée par le fait que la volonté de changement de la direction générale n'est pas toujours radicale. Les signaux qu'elle envoie aux contrôleurs de gestion comme aux opérationnels sont souvent timides voire ambigus : bien souvent, les managers opérationnels ne reçoivent pas d'injonction de leur ligne hiérarchique quant à une responsabilisation financière accrue. Or, « il n'appartient pas au contrôleur de gestion de motiver les responsables : c'est là affaire de direction générale » (Bouquin, 2004, p. 460). Les contrôleurs de gestion à eux seuls devraient porter le changement, alors qu'ils bénéficient d'une faible autorité et que leurs « clients » perçoivent leurs interventions comme une ingérence. Nos constats confirment ainsi que « le contrôle de gestion est condamné à l'échec si les opérationnels n'ont aucun intérêt personnel à le voir bien fonctionner » (Bouquin, 2004, p. 459). La difficulté à faire changer les organisations en recrutant des contrôleurs de gestion ne devrait-elle pas nous interroger sur le bien-fondé de telles démarches, en particulier dans des environnements où le modèle traditionnel de contrôle de gestion ne peut s'appliquer tel quel (administration, entreprises de réseau...) ?

Nos résultats nous invitent donc à dénoncer la fascination qu'exerce le contrôleur de gestion « *business partner* ». De la même façon que « les sciences de gestion succombent souvent aux charmes simples du mythe du décideur ou à l'image valorisante du pilote » (Burlaud et Simon, 1997, p. 65), 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 peuvent culpabiliser, les deuxièmes s'interroger et les derniers sont parfois déçus par leurs expériences dans le domaine. Alors, pourquoi une telle image continue-t-elle à être si souvent diffusée ?

¹³⁵ Oriot (2001, p. 48) dénonce également les effets dévastateurs de la fascination exercée par le « vrai contrôleur de gestion, omniscient et omnidécisionnel [...] le prétendu contrôleur de gestion de la littérature, ou plus encore 'le contrôleur de gestion des autres entreprises' ».

BIBLIOGRAPHIE

- A.N.P.E. (2004), *Répertoire Opérationnel des Métiers et des Emplois, Code 32115 Contrôleur / contrôlease de gestion*, www.anpe.fr
- Abbott A. (1988), *The System of the Professions. An Essay on the Division of Expert Labor*, Chicago, Chicago University Press, 435 p.
- Ahrens T. (1997), "Talking accounting: an ethnography of management knowledge in British and German brewers", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n°7, pp. 617-637.
- Ahrens T., Chapman C. S. (1999), "The Role of Management Accountants in Britain and Germany", *Management Accounting*, May, pp. 42-43.
- Ahrens T., Chapman C. S. (2000), "Occupational identity of Management Accountants in Britain and Germany", *The European Accounting Review*, vol. 9, n°4, pp. 477-498.
- Ahrens T., Dent J. F. (1998), "Accounting and Organizations: Realizing the Richness of Field Research", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, pp. 1-39.
- Allen L. A. (1955), "The Line-Staff Relationship", *Management Record*, vol. September, pp. 346-349 & 374-376, in Mintzberg H. (1980), *Power in organizations*. Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall, trad. *Le Pouvoir dans les organisations*, Paris, Editions d'Organisation, 1983, 2003, 688 p.
- Angot J., Milano P. (2003), "Comment lier concepts et données?" In *Méthodes de recherche en management*, dir. R. A. Thiétart, Paris, Dunod, pp. 169-187.
- Anthony R. N. (1965), *Planning and control systems*, Boston, MA, USA, The Harvard Business School Press, 1ère éd., 180 p.
- Anthony R. N. (1988), *The Management Control Function*, Boston, MA, The Harvard Business School Press, La fonction contrôle de gestion, Paris, Publi-Union, 1993, 210 p.
- APEC (1996), *Les métiers du contrôle de gestion*, Paris, Les Editions d'Organisation, 72 p.
- APEC (2004), "N°9 - Contrôleur de gestion", In *Les métiers de la finance et de la comptabilité*, Paris, coll. Les référentiels des métiers cadres, APEC, pp. 59-62.
- Ardoin J.-L., Jordan H. (1979), *Le contrôleur de gestion*, Paris, Flammarion, 233 p.
- Armstrong P. (1985), "Changing management control strategies: the role of competition between accountancy and other organisational professions", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n°2, pp. 129-148.
- Babbage C. (1835), *On the Economy of Machinery and Manufactures*, London, Routledge, Thoemmes Press, 498 p.
- Bauer M., Bertin-Mouroit B. (1995), "La tyrannie du diplôme initial et la circulation des élites : la stabilité du modèle français", In *Le recrutement des élites en Europe*, dir. E. Suleiman & H. Mendras, Paris, La Découverte, pp. 48-63.
- Baumard P., Donada C., Ibert J. et Xuereb J.-M. (2003), "La collecte des données et la gestion de leurs sources", In *Méthodes de recherche en management*, dir. R.-A. Thiétart, Paris, Dunod, pp. 224-256.

- Beard V. (1994), "Popular Culture and Professional Identity: Accountants in the Movies", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, n°3, pp. 303-318.
- Becker H. S. (1998), *Tricks of the trade*, Chicago, IL, USA, The University of Chicago Press, trad. franç. Les ficelles du métier, Paris, La découverte, 2002, 353 p.
- Bescos P.-L. (2002), "Les enjeux actuels et les compétences futures de la fonction gestion-finance", *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 5, n°4, pp. 5-28.
- Bessire D. (1995), "Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement", *Revue Française de Gestion*, vol. nov-déc, pp. 38-45.
- Besson P., Bouquin H. (1991), "Identité et légitimité du contrôleur de gestion", *Revue Française de Gestion*, vol. Janvier-février, pp. 61-71.
- Birnbaum P. (1978), *La classe dirigeante en France*, Paris, PUF, 189 p.
- Blanchet A., Gotman A. (1992), *L'enquête et ses méthodes : l'entretien*, Paris, Nathan Université, 128 p.
- Boland R. S. (1993), "Accounting and the interpretative act", *Accounting Organizations and Society*, vol. 18, n°2, pp. 125-146.
- Bollecker M. (2003), *Les contrôleurs de gestion. L'histoire et les conditions d'exercice de la profession*, Paris, L'Harmattan, 183 p.
- Bouquin H. (1997), *Les fondements du contrôle de gestion*, Paris, PUF, 127 p.
- Bouquin H. (1998), *Le contrôle de gestion pousse-t-il les managers à des comportements irresponsables ?*, Colloque : Contrôle et responsabilité, Paris, Université Paris Dauphine, Cahier de recherche du CREFIGE, N°9801, pp. 1-21
- Bouquin H. (2000), "Contrôle et stratégie", In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, dir. B. Colasse, Paris, Economica, pp. 533-546.
- Bouquin H. (2001), *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise*, Paris, PUF, 5ème ed., 462 p.
- Bouquin H. (2004), *Le contrôle de gestion*, Paris, PUF, 6ème éd., 508 p.
- Bouquin H., Pesqueux Y. (1999), "Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Mai, pp. 93-105.
- Bourdieu P. (1989), *La noblesse d'Etat, Grandes Ecoles et Esprit de corps*, Paris, Les Editions de Minuit, 569 p.
- Braverman H. (1974), *Labor and Monopoly Capital*, London, Monthly Review Press, trad. Travail et capitalisme monopoliste, La dégradation du travail au XXe siècle, Paris, Ed. François Maspero, 1976, 361 p.
- Bülher N. (1979), *Contexte et travail du contrôleur de gestion*, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur ès Sciences de Gestion, Université de Grenoble, 407 p.
- Burlaud A. (2000), "Contrôle et gestion", In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, dir. B. Colasse, Paris, Economica, pp. 521-532.
- Burlaud A., Simon C. J. (1997), *Le contrôle de gestion*, Paris, La découverte, 123 p.
- Burns J., Baldvinsdottir G. (2000), *Accountants' new roles - an institutional perspective*, www.ifa.net.

- Burns J., Ezzamel M. (1999), "Management Accounting Change in the U.K." *Management Accounting*, vol. 78, n°3, pp. 28-30.
- Burns J., Scapens R. (2000a), *The Changing Nature of Management Accounting and the Emergence of "Hybrid" Accountants*, www.ifa.net.
- Burns J., Scapens R. (2000b), "Role Rehearsal", *Management Accounting*, vol. 78, n°5, May, pp. 18.
- Burns J., Stalker G. M. (1961), *The management of the innovation*, London, Tavistock Publications, 269 p.
- Burns J., Yazdifar H. (2001), "Tricks or Treat, Featuring Changing Role of Accountants", *Financial Management*, March, pp. 33-35.
- Caron M. A. (2003), *Accounting: An Ambivalent Resource for Accountants*, European Accounting Association 26th Conference, Seville, Espagne
- Carter C., Crowther D. (2000), "Unravelling a profession: The case of the engineers in a British regional electricity company", *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 11, pp. 23-49.
- Chandler A. J. (1962), *Strategy and Structure. Chapters in the History of the Industrial Enterprise*, Boston, MA, MIT, trad. Stratégies et structures de l'entreprise, Paris, Les Editions d'Organisation, 1994, 543 p.
- Chandler A. J. (1977), *The Visible Hand: the Managerial Revolution in American Business*, Cambridge, MA, The Belknap Press of Harvard University Press, trad. La main visible des managers. Une analyse historique, Paris, Economica, 1988, 635 p.
- Chandler A. J., Daems H. (1979), "Administrative coordination, allocation and monitoring: a comparative analysis of the emergence of accounting and organization in the U.S.A. and in Europe", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 4, n°1/2, pp. 3-20.
- Chapman C. S. (1997), "Reflections on a contingent view of accounting", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n°2, pp. 189-205.
- Chapman C. S. (1998), "Accountants in organisational networks", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 23, n°8, pp. 737-766.
- Charmont C. (1952), "Un homme nouveau dans l'entreprise : le contrôleur de gestion", *Hommes et techniques*, n°89, Mai, pp. 23-27.
- Charreire S., Durieux F. (2003), "Explorer et tester : deux voies pour la recherche", In *Méthodes de recherche en management*, dir. R. A. Thiétart, Paris, Dunod, pp. 57-81.
- Charrondièrre H. (2003), *Les nouvelles politiques marketing des laboratoires pharmaceutiques*, Eurostaf, Paris, 180 p.
- Chauveau S. (1999), *L'invention pharmaceutique. La pharmacie française entre l'Etat et la société au XXème siècle*, Paris, Les Empêcheurs de penser en rond, 720 p.
- Chenhall R. H. (2003), "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, n°2-3, 2003/0, pp. 127-168.
- Chevalier-Kuszla C. (1997), *Le rôle du contrôle d'organisation dans l'adaptation stratégique. Etude comparée de processus de changement de systèmes de contrôle au sein d'entreprises de réseau publiques*, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur ès Sciences de Gestion, Université Paris Dauphine, 618 p.

- Chiapello E. (1990a), "Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction?" *Echanges*, n°92, 4ème trimestre, pp. 7-11.
- Chiapello E. (1990b), "L'image du contrôle de gestion et du contrôleur en France", *Echanges*, n°92, 4ème trimestre, pp. 12-31.
- Chiapello E. (1996), "Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol. 2, n°2, Sept., pp. 51-74.
- Cohen M. D., March J. G. et Olsen J. P. (1972), "A Garbage Can Model of Organizational Choice", *Administrative Science Quarterly*, vol. 17, n°1, pp. 1-25.
- Colton S. D. (2001), "The Changing Role of the Controller", *Journal of Cost Management*, Nov-Dec, pp. 5-10.
- Cooper R. (1996a), "Look out, management accountants", *Management Accounting*, June, pp. 35-41.
- Cooper R. (1996b), "Look out, management accountants", *Management Accounting*, May, pp. 20-26.
- Coriat B., Weinstein O. (1995), *Les nouvelles théories de l'entreprise*, Paris, Livre de Poche, 218 p.
- Croissandeau (2002), "Les "génériques" en effervescence", *Les Echos*, 20 juin.
- Dalton M. (1950), "Conflicts Between Staff and Line Managerial Officers", *American Sociological Review*, vol. 15, n°3, June, pp. 342-351.
- Danziger R. (1995), "Vingt-cinq ans de contrôle de gestion : l'homme et la fonction", In *Vingt-cinq ans d'organisation*, dir. C. Le Pen, Paris, Masson, pp. 90-103.
- David G. (1999), *Les rôles des contrôleurs de gestion dans une entreprise en mutation. Le cas de la SNCF*, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur ès Sciences de Gestion, Université Paris Dauphine, 356 p.
- Davis P. S., Schul P. L., Babakus E. et Pedrick D. (1993), "An examination of the role of market share position in the strategy-performance equation", *Journal of Strategic Marketing*, vol. 1, pp. 153-169.
- Davis S., Albright T. (2000), "The Changing Organizational Structure And Individual Responsibilities of Managerial Accountants : A Case Study", *Journal of Managerial Issues*, vol. XII, n°4, Winter, pp. 446-467.
- De Bodt E., Bouquin H. (2001), "Le contrôle de l'investissement", In *Images de l'investissement*, dir. G. Charreaux, Paris, Vuibert Fnege, pp. 115-166.
- de Fréminville C. (1967), "Qu'est-ce qu'un contrôleur de gestion?" *Echanges*, vol. 1, n°1, Janvier.
- de Longeaux D. (1994), "Trente ans après, Les Nouveaux défis du contrôle de gestion", *Echanges*, n°107, Juillet, pp. 25-28.
- de Montmollin M. (1997), *Sur le travail. Choix de textes (1967-1997)*, Toulouse, Octares, 164 p.
- Delaunay J.-C. (1989), "Services complexes : comment optimiser leur rentabilité pour l'entreprise", *Revue Française de Gestion*, vol. Nov-Déc, pp. 48-54.

- Denis J.-P. (2000), *Conception d'un système de contrôle du développement du groupe. Architecture et principes ingénieriques*, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur ès Sciences de Gestion, Université Jean Moulin Lyon III
- Denzin N. K., Lincoln Y. S. (2000), "Introduction: The Discipline and Practice of Qualitative Research", In *Handbook of Qualitative Research*, dir. N. K. Denzin & Y. S. Lincoln, Thousand Oaks, Sage, pp. 1-29.
- Descolonges M. (1996), *Qu'est-ce qu'un métier?*, Paris, PUF, 264 p.
- Desreumaux A. (1998), *Théorie des organisations*, Caen, Editions Management Société, 222 p.
- Dess G. G., Davis P. S. (1984), "Porter's (1980) generic strategies as determinant of strategic group membership and organizational performance", *Academy of Management Journal*, vol. 27, n°3, pp. 467-488.
- DFCG (non daté), *Fonction Contrôleur de Gestion, Descriptif de poste*.
- DiMaggio P., Powell W. W. (1983), "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields", *American Sociological Review*, vol. 48, pp. 147-160.
- d'Iribarne P. (1989), *La logique de l'honneur*, Paris, Seuil, 280 p.
- d'Iribarne P., Henry A., Segal J.-P., Chevrier S. et Globokar T. (1998), *Cultures et Mondialisation. Gérer par-delà les frontières*, Paris, Seuil, 355 p.
- Donaldson L. (1996), "The normal science of structural contingency theory", In *Handbook of organizational theory*, dir. S. R. Clegg, C. Hardy & W. R. Nord, pp. 57-76.
- Donnadieu G. (1999), "Classifications, Qualification", In *Les ressources humaines*, dir. D. Weiss, Paris, Editions d'organisation, pp. 269-311.
- Drucker-Godard C., Ehlinger S. et Grenier C. (2003), "Validité et fiabilité de la recherche", In *Méthodes de recherche en management*, dir. R. A. Thiétart, Paris, Dunod, pp. 257-287.
- Dubar C., Tripier (1998), *La sociologie des professions*, Paris, Armand Colin, 256 p.
- Ducruet (2002a), "L'envolée des molécules en phase finale de développement", *Les Echos*, 11 septembre.
- Ducruet (2002b), "Pharmacie et biotech en symbiose", *Les Echos*, 11 septembre, pp. 49.
- Eisenhardt K. M. (1989), "Building Theories from Case Studies Research", *Academy of Management Review*, vol. 14, n°4, pp. 532-550.
- Emerson H. (1909), *Efficiency as a Basis for Operation and Wages*, London, Routledge/Thoemmes Press, 171 p.
- Etzioni A. (1964), *Modern Organizations*, Englewood Cliffs, NJ, Prentice-Hall Inc., 120 p.
- Evrard Y., Pras B., Roux E., Choffraix J.-M., Dussaix A.-M. et Claessens M. (2003), *Market. Etudes et recherches en marketing*, Paris, Dunod, 672 p.
- Fayol H. (1916), *Administration industrielle et générale*, Paris, Dunod, 1999, 133 p.
- Fayolle A. (1999), *L'ingénieur entrepreneur français*, Paris, L'Harmattan, 421 p.
- Flick U. (1998), *An introduction to qualitative research: Theory, method and applications*, London, Sage

- Fligstein N. (1985), "The Spread of the Multidivisional Form Among Large Firms, 1919-1979", *American Sociological Review*, vol. 50, n°3, June, pp. 377-391.
- Fligstein N. (1990), *The Transformation of Corporate Control*, Cambridge, MA, Harvard University Press, 391 p.
- Foucault M. (1975), *Surveiller et punir Naissance de la prison*, Paris, Gallimard, 1ère, 360 p.
- Friedman A. L., Lyne S. R. (1997), "Activity-Based Techniques and the Death of the Beancounter", *European Accounting Review*, vol. 6, n°1, pp. 19-44.
- Friedman A. L., Lyne S. R. (2001), "The beancounter stereotype: Towards a general model of stereotype generation", *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 12, pp. 423-451.
- Galbraith J. (1973), *Designing Complex Organizations*, Reading, MA, Addison-Wesley, 150 p.
- Galbraith J. K. (1967), *The New Industrial State*, trad. Le nouvel état industriel, Paris, Gallimard, 1989, 3ème, 473 p.
- Galbraith J. R., Lawler III E. E. (1993), *Organizing For the Future. The New Logic for Managing Complex Organizations*, San Francisco, CA, Jossey-Bass Publishers, 312 p.
- Geneen H., Moscow A. (1984), *Managing*, New York, Doubleday & Company, trad. franç. La direction doit diriger, Paris, Robert Laffont, 1986, 265 p.
- Gerrard A. J. (1969), "What is a controller?" *The Accountant*, Juillet.
- Ghiglione R., Matalon B. (1978), *Les enquêtes sociologiques. Théories et pratiques*, Paris, Armand Colin, 301 p.
- Goffman E. (1969), *The Presentation of Self in Everyday Life*, Les Editions de Minuit, trad. La Mise en Scène de la Vie Quotidienne. La présentation de soi, Paris, Les Editions de minuit, 1973, 1ère éd., 251 p.
- Goold M. (1991), "Strategic Control in the Decentralized Firm", *Sloan Management Review*, vol. Winter, pp. 69-81.
- Goold M., Campbell A. (1987a), "Managing Diversity: Strategy and Control in Diversified British Companies", *Long Range Planning*, vol. 20, n°5, pp. 42-52.
- Goold M., Campbell A. (1987b), *Strategies and Styles. The Role of the Centre in Managing Diversified Corporations*, London, Basil Blackwell Ltd, 374 p.
- Goold M., Campbell A. (2002), "Parenting in Complex Structures", *Long Range Planning*, vol. 35, pp. 219-243.
- Goold M., Campbell A. et Luchs K. (1993a), "Strategies and Styles Revisited: 'Strategic Control'-is it Tenable?" *Long Range Planning*, vol. 26, n°6, pp. 54-61.
- Goold M., Campbell A. et Luchs K. (1993b), "Strategies and Styles Revisited: Strategic Planning and Financial Control", *Long Range Planning*, vol. 26, n°5, pp. 49-60.
- Goold M., Pettifer D. et Young D. (2001), "Redesigning the Corporate Centre", *European Management Journal*, vol. 19, n°1, pp. 83-91.
- Gordon D. M., Edwards R. et Reich M. (1982), *Segmented work, divided workers. The historical transformation of labor the United States*, Cambridge, MA, USA, Cambridge University Press, 288 p.
- Gouldner A. (1957), "Cosmopolitans and Locals: Toward an Analysis of Latent Social Roles", *Administrative Science Quarterly*, vol. 2, n°Dec, pp. 281-306.

- Gouldner A. (1959), "Organizational Analysis", In *Sociology Today*, dir. R. K. Merton, L. Broom & L. S. J. Cottrell, New York, Basic Books, pp. 400-428.
- Govindarajan V. (1988), "A Contingency Approach To Strategy Implementation At The Business Unit Level: integrating administrative mechanisms with strategy", *Academy Of Management Journal*, vol. 31, n°4, Dec 1988, pp. 828-853.
- Govindarajan V., Gupta A. K. (1985), "Linking control systems to business unit strategy: impact on performance", *Accounting Organizations and Society*, vol. 10, n°1, pp. 51-66.
- Grawitz M. (2001), *Méthodes des sciences sociales*, Paris, Dalloz, 11ème éd, 1035 p.
- Greiner L. E. (1972), "Evolution and revolution as organizations grow", *Harvard Business Review*, vol. July-August, pp. 37-46.
- Grenier C., Josserand E. (2003), "Recherches sur le contenu et recherches sur le processus", In *Méthodes de recherche en management*, dir. R. A. Thiétart, Paris, Dunod, pp. 104-136.
- Guannel B., Moreau A., Plateau C. et Viatte R. (2003), "L'industrie pharmaceutique. Sur les chemins difficiles de l'internationalisation", *Le 4 Pages des statistiques industrielles*, n°174, avril.
- Gupta A. K., Govindarajan V. (1984), "Business unit strategy, managerial characteristics and business unit effectiveness at strategy implementation", *Academy of Management Journal*, vol. 27, pp. 25-41.
- Hales C. P. (1986), "What do managers do? A critical review of the evidence", *Journal of Management Studies*, vol. 23, n°1, January, pp. 88-115.
- Hatch M.-J. (1997), *Organization Theory. Modern Symbolic and Postmodern Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, trad. Théorie des organisations. De l'intérêt de perspectives multiples, Bruxelles, De Boeck Université, 2000, 418 p.
- HEC (1993), *Strategor. Stratégies, structure, décision, identité*. Paris, InterEditions, 615 p.
- Hickson D. J., Hinings C. R., Lee C. A., Schneck R. E. et Pennings J. M. (1971), "A Strategic Contengencies' Theory of Intraorganizational Power", *Administrative Science Quarterly*, pp. 216-229.
- Hopper T. (1980), "Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n°4, pp. 401-411.
- Hopper T., Macintosh N. (1993), "Management accounting as a disciplinary practice: the case of ITT under Harold Geneen", *Management Accounting Research*, vol. 4, pp. 181-216.
- Hopper T. M., Armstrong P. (1991), "Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, n°5/6, pp. 405-438.
- Hopper T. M., Storey J. et Willmott H. (1987), "Accounting for accounting: Towards the development of a dialectical view", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n°5, pp. 437-456.
- Hopwood A. G. (1987), "The archaeology of accounting systems", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n°3, pp. 207-234.
- Horne J. H., Lupton T. (1965), "The Work Activities of "Middle" Managers - An Exploratory Study", *The Journal of Management Studies*, vol. 2, n°1, pp. 14-33.

- Hoskin K. W., Macve R. H. (1986), "Accounting and the examination: a genealogy of disciplinary power", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n°2, pp. 105-136.
- 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*, vol. 7, n°467-505.
- Hrisak D. (1996), "The controller as business strategist", *Management Accounting*, Dec, pp. 48-49.
- Hughes E. C. (1951), "Work and Self", originellement publié dans JH. Roher, M. Sherif (eds) : *Social Psychology at the Crossroads*, New York, Harper and Row, pp.313-323, In *Le regard sociologique*, dir. J.-M. Chapoulie, Paris, EHESS, 1997, pp. 75-85.
- Hughes E. C. (1958), *Men and their work*, Westport, Connecticut, Greenwood Press, 184 p.
- Hughes E. C. (1997a), ""Mistakes at Work", initialement publié dans le Canadian Journal of Economics and Political Science, 1951, Vol. 17, Iss. 3, p. 320-327", In *Le regard sociologique*, dir. J.-M. Chapoulie, Paris, EHESS, pp. 87-97.
- Hughes E. C. (1997b), ""Work and Self", initialement publié dans JH. Roher, M. Sherif (eds) : *Social Psychology at the Crossroads*, New York, Harper and Row, 1951, pp.313-323", In *Le regard sociologique*, dir. J.-M. Chapoulie, Paris, EHESS, pp. 75-85.
- Ilgen D. R., Hollenbeck J. R. (1992), "The structure of work: Job design and roles", In *Handbook of industrial and organization psychology*, dir. M. D. L.Hough, Palo Alto, Consulting Psychologists Press, vol. 2, pp. 165-207.
- Jablonsky S. F., Keating P. J. (1995), "Financial Managers: Business Advocates or Corporate Cops ?" *Management Accounting*, Feb, pp. 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*, vol. 36, pp. 16-78.
- Joffre P. (1989), "L'économie des coûts de transaction", In *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise*, dir. G. Charreaux, Paris, pp. 81-102.
- Johnson H. T., Kaplan R. S. (1987), *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, MA, Harvard Business School Press, 269 p.
- Johnson T. J. (1972), *Professions and Power*, London, MacMillan, 96 p.
- Jordan H. (1998), *La planification et contrôle de gestion en France en 1998*, Paris, HEC,
- Jugnet A. (2001), *Evaluation des performances des données stratégiques non exprimées en termes de coût : une recherche à partir du cas de l'industrie automobile*, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur ès Sciences de Gestion, Université Paris Dauphine, 301 p.
- Kahn R. L., Wolfe D. M., Quinn R. P. et Snoek J. D. (1964), *Organizational stress : Studies in role conflict and ambiguity*, New York, Wiley & Sons Inc., 470 p.
- Katz D., Kahn R. L. (1966), *The Social Psychology of Organizations*, New York, John Wiley & Sons, 498 p.
- Kaufmann J.-C. (2001), *L'entretien compréhensif*, Paris, Nathan, 127 p.

- Keating S. A. (1997), "Determinants of divisional performance evaluation practices", *Journal of Accounting and Economics*, vol. 24, n°3, pp. 243-273.
- Koontz H., O'Donnell C. (1974), *Essentials of Management*, Montréal, McGraw-Hill Inc., trad. Management, Principes et méthodes de gestion, 1980, Mc Graw-Hill, San Francisco, 618 p.
- Lane C. (1995), *Industry and Society in Europe: Stability and Change in Britain, Germany and France*, Aldershot, Edward Elgar, 236 p.
- Langfield-Smith K. (1997), "Management control systems and strategy: a critical review", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n°2, pp. 207-232.
- Launois S. (1970), *Le contrôleur et le conseiller de gestion*, Paris, Dunod, 120 p.
- Lawrence P. R., Lorsch J. W. (1967), *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration*, Boston, MA, Graduate School of Business Administration, Harvard University, trad. Adapter les structures de l'entreprise. Intégration ou différenciation, Paris, Les Editions d'Organisation, 1994, 2ème édition, 237 p.
- Levy-Leboyer M. (1979), "Le patronat français, 1912-1973", In *Le patronat de la seconde industrialisation*, dir. Levy-Leboyer, Paris, Les Editions Ouvrières, pp. 137-188.
- Livian Y. F. (2001), *Organisation. Théories et pratiques*, Paris, Dunod, 2ème, 322 p.
- Livian Y. F., Sokoloff N. (2003), *Le travail des cadres de la "technostructure". Quelques observations des contrôleurs de gestion d'unité dans les grands groupes industriels*, 6èmes journées d'étude du GDR "CADRES", I.A.E de Lyon
- Loft A. (1986), "Towards a critical understanding of accounting: the case of cost accounting in the U.K., 1914-1925", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n°2, pp. 137-169.
- Löning H. (2000), "Cultures nationales et contrôle de gestion", In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, dir. B. Colasse, Paris, Economica, pp. 577-596.
- Löning H., Pesqueux Y., Chiapello E., Malleret V., Méric J., Michel D. et Solé A. (1998), *Le contrôle de gestion*, Paris, Dunod, 261 p.
- Loubet J.-L. (1999), *Citroën, Peugeot, Renault et les autres*, Boulogne, ETAI, 415 p.
- Loubet J.-L. (2000), *Renault, Histoire d'une entreprise*, Boulogne, ETAI, 431 p.
- Macintosh N. B. (1994), *Management accounting and control systems : an organizational and behavioral approach*, Chichester, John Wiley & Sons
- Macintosh N. B., Daft R. L. (1987), "Management control systems and departmental interdependencies: An empirical study", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n°1, pp. 49-61.
- Malleret V. (1993), *Une approche de la performance des services fonctionnels : l'évaluation des centres de coûts discrétionnaires*, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur ès Sciences de Gestion, Université Paris IX Dauphine, 334 p.
- March J. G., Romelaer P. (1976), "Position and Presence in the Drift of Decisions", In *Ambiguity and Choice in Organizations*, dir. J. G. March & J. P. Olsen, Bergen, Universitetsforlaget, pp. 251-276.

- Marnot B. (2000), *Les ingénieurs au Parlement sous la IIIème République*, Paris, CNRS Edition, 322 p.
- Martin J.-A. (1969), "Le contrôle de gestion dans les filiales françaises de sociétés américaines", *Echanges*, Avril.
- Merchant K. A. (1990), "The Effects of Financial Controls on Data Manipulation and Management Myopia", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n°4, pp. 297-313.
- Merton R. (1967), *Social Theory and Social Structure*, New York, The Free Press, 2nd, 645 p.
- Meyer J. W., Rowan B. (1977), "Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony", *American Journal of Sociology*, vol. 83, n°2, Sept, pp. 340-363.
- Miles M. B., Huberman A. M. (1984), *Qualitative analysis: a sourcebook of new methods*, Beverly Hills, Sage Publications, trad. Analyse des données qualitatives : recueil de nouvelles méthodes, Bruxelles, De Boeck Université, 1991, 480 p.
- Miller A., Dess G. G. (1993), "Assessing Porter's (1980) model in terms of its generalizability, accuracy and simplicity", *Journal of Management Studies*, vol. 30, n°4, pp. 553-585.
- Miller D. (1988), "Relating Porter's business strategies to environment and structure: analysis and performance implications", *Academy Of Management Journal*, vol. 31, n°2, pp. 280-308.
- Miller P., O'Leary T. (1987), "Accounting and the construction of the governable person", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n°3, pp. 235-265.
- Mintzberg H. (1968), *The Manager at Work - Determining his Activities, Roles and Programs by Structured Observation*, Sloan School of Management, M.I.T., Boston, Ph.D thesis,
- Mintzberg H. (1970), "Structured Observation as a Method to Study Managerial Work", *The Journal of Management Studies*, February, pp. 87-104.
- Mintzberg H. (1973), *The Nature of Managerial Work*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall, trad. Le Manager au Quotidien, 1993, Paris, Les Editions d'Organisation, 220 p.
- Mintzberg H. (1975), "The manager's job: Folklore and Fact", *Harvard Business Review*, July-August, pp. 100-110.
- Mintzberg H. (1979), *The Structuring of Organisations: a Synthesis of the Research*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall, trad. Structure et dynamique des organisations, Paris, Editions d'Organisation, 2002, 15ème, 434 p.
- Mintzberg H. (1980), *Power in organizations*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall, trad. Le Pouvoir dans les organisations, Paris, Editions d'Organisation, 1983, 2003, 688 p.
- Mintzberg H. (1989), *Mintzberg on Management. Inside Our Strange World of Organizations*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall, trad. Le management. Voyage au centre des organisations, Paris, Les Editions d'Organisation, 1998, 570 p.
- Mintzberg H. (1994), *The Rise and the Fall of Strategic Planning*, New York, The Free Press, trad. Grandeur et décadence de la planification stratégique, Paris, Dunod, 1999, 456 p.
- 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, dir. Y. Dupuy, Paris, FNEGE, Vuibert, pp. 145-160.

- Montgomery D. (1987), *The fall of the house of labor. The workplace, the state and American labor activism, 1865-1925*, Cambridge, Cambridge University Press et la Maison des Sciences de l'Homme, 494 p.
- Moriceau J. L., Villette M. (2001), "L'EVA, le contrôle et... le fil qui hante", *Expansion Management Review*, septembre, pp. 96-102.
- Mottis N., Ponsard J. P. (2002), "L'impact des FIE sur le pilotage de l'entreprise", In *La montée en puissance des fonds d'investissement*, dir. D. Plihon & J. P. Ponsard, Paris, Les études de la documentation Française,
- Mouritsen J. (1996), "Five aspects of accounting departments' work", *Management Accounting Research*, vol. 7, pp. 283-303.
- NACA (1919), "Organization and Objects", *NACA Bulletin*, vol. 1, n°1, Dec.
- Nilson F. (2000), "Parenting styles and value creation: a management control approach", *Management Accounting Research*, vol. 11, pp. 89-112.
- Nobre T. (2001), "Le contrôleur de gestion de la PME", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol. 7, n°1, mars, pp. 129-146.
- Oriot F. (2001), "Managers, que faites-vous de vos contrôleurs de gestion ?" *Management et Conjoncture Sociale*, Mai, pp. 43-49.
- Ouchi W. (1979), "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", *Management Science*, vol. 25, n°9, pp. 833-848.
- Ouchi W. (1980), "Market, bureaucracies and clans", *Administrative Science Quarterly*, vol. 25, pp. 129-141.
- Perrow C. (1967), "A framework for the comparative analysis of organizations", *American Sociological Review*, vol. 32, pp. 194-208.
- Perrow C. (1979), *Complex organizations*, Glenview, Illinois, Scott, Foresman and Company, 270 p.
- Pesqueux Y. (2000), *Le gouvernement d'entreprise comme idéologie*, Paris, Ellipses, 268 p.
- Pezet A. (1998), *Les fonctions des instruments de la décision d'investir : contribution à une technologie de l'investissement*, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur ès Sciences de Gestion, Université Paris Dauphine, 537 p.
- Pignarre P. (2003), *Le grand secret de l'industrie pharmaceutique*, Paris, La Découverte, 178 p.
- Porter M. (1985), *Competitive Advantage*, New York, The Free Press, trad. L'avantage concurrentiel, Paris, Dunod, 1999, 647 p.
- Porter M. E. (1980), *Competitive Strategy*, New York, The Free Press, trad. franç. Choix stratégiques et Concurrence, Paris, Gestion, Economica, 1982, 426 p.
- Pouget M. (1998), *Taylor et le taylorisme*, Paris, PUF, 127 p.
- Pugh D. S., Hickson D. J., Hinings C. R., Macdonald K. M., Turner C. et Lupton T. (1963), "A Conceptual Scheme for Organizational Analysis", *Administrative Science Quarterly*, vol. 8, n°3, pp. 289-315.
- Pugh D. S., Hickson D. J., Hinings C. R. et Turner C. (1969), "The Context of Organization Structures", *Administrative Science Quarterly*, vol. 14, n°1, pp. 91-114.

- Quinn J. B., Doorley T. L. et Paquette P. C. (1990), "Technology in Services: Rethinking Strategic Focus", *Sloan Management Review*, vol. Winter, pp. 79-87.
- 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.*, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur ès Sciences de Gestion, Université Montpellier II, 185 p.
- Roethlisberger F. J., Dickson W. J. (1939), *Management and the Worker*, Bristol, Thoemmes Press, 615 p.
- Rojot J. (2003), *Théorie des organisations*, Paris, Editions ESKA, 534 p.
- Romelaer P. (2000), *Note sur l'entretien semi-directif centré (ESDC)*, CEFAG. Séminaire de Méthodes Qualitatives de Recherche en Gestion, Barbizon, 8 p.
- Royer I., Zalowski P. (2003), "Echantillons", In *Méthodes de recherche en management*, dir. R. A. Thiétart, Paris, Dunod, pp. 188-223.
- Sampson A. (1973), *The Sovereign State. The Secret History of ITT*, Londres, Hodder and Soughton, trad. franç. ITT, l'Etat Souverain. Paris, Alain Moreau, 1973, 471 p.
- Sathe V. (1978), "Who should control division controllers?" *Harvard Business Review*, vol. September-October, pp. 99-104.
- Sathe V. (1982), *Controller Involvement in Management*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall, 189 p.
- Sathe V. (1983), "The Controller's Role in Management", *Organizational Dynamics*, vol. Winter, pp. 31-48.
- Schäffer U., Weber J. et Prenzler C. (2002), *Characterising and Developing Controller Tasks - A German Perspective*, EAA 2002 Congress, Copenhagen, Denmark, pp. 26
- Schein E. D. (1985), *Organizational Culture and Leadership*, San Francisco, Jossey-Bass Publishers, 418 p.
- Schnapper D. (1999), *La compréhension sociologique, démarche de l'analyse typologique*, Paris, PUF, 125 p.
- Scott R. W. (2001), *Institutions and organizations*, Thousand Oaks, CA, Sage, 2nd edition, 255 p.
- Sheridan T. (1996), "How financial managers are responding to the new pressures", *Management Accounting*, May, pp. 46-47.
- Siegel G. (2000a), "Business partner and corporate cop: Do the roles conflict?" *Strategic Finance*, Sep., pp. 89-90.
- Siegel G. (2000b), "The image of corporate accountants", *Strategic Finance*, Aug., pp. 71-72.
- Siegel G. (2000c), "Management accountants' roles on cross-functional teams", *Strategic Finance*, Mar, pp. 71-72.
- Siegel G., Sorensen J. E. (1999), *Counting More, Counting Less - Transformations in the Management Accounting Profession*, Institute of Management Accountants, 101 p., www.imanet.org.
- Siegel G., Sorensen J. E. et Richtermeyer S. B. (2003), "Becoming A Business Partner", *Strategic Finance*, Oct., pp. 1-5.

- Simon H. A. (1944), "Decision-making and administrative organization", *Public Administration Review*, vol. 4, n°1, pp. 16-30.
- Simon H. A., Kozmetsky G., Guetzkow H. et Tyndall G. (1955), "Organizing for Controllorship: Centralization and Decentralization", *The Controller copyright Financial Executives Institute*, vol. 33, pp. 11-18.
- Simon J. R., Norton C. et Lonergan N. J. (1979), "Accounting for the conflict between line management and the controller's office", pp. 4-14.
- Simons R. (1995), *Levers of Control. How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press, 215 p.
- Sloan A. P. J. (1963), *My Years with General Motors*, New York, Currency Doubleday, 472 p.
- Smith A. (1776), *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, London, William Pickering, trad. Recherche sur la Nature et les Causes de la Richesse des Nations, Paris, Economica, 2000, 713 p.
- Sobel R. (1982), *ITT. The Management of Opportunity*, Canada, Methuen Publications, trad. franç. Histoire d'un empire. ITT. Montréal. Les éditions de l'homme, 487 p.
- Speklé R. F. (2001), "Explaining management control structure variety: a transaction cost economics perspective", *Accounting Organizations and Society*, vol. 26, n°4, pp. 419-441.
- Spoeede C. W., Jacob D. B. (2002), "Policing, firefighting or managing?" *Strategic Finance*, Dec, pp. 31-35.
- Sponem S. (2004), *Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants*, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur ès Sciences de Gestion, Université Paris-Dauphine, 475 p.
- Stewart R. (1965), "The Use of Diaries to Study Managers' Jobs", *The Journal of Management Studies*, n°2, May, pp. 228-235.
- Suleiman E. (1979), *Les élites en France : grands corps et grandes écoles*, Paris, Le Seuil, 281 p.
- Taylor F. W. (1903), *Shop Management*, London, Routledge/ Thoemmes Press, publication originale dans *Transactions of the American Society of Mechanical Engineers*, Vol XXIV, 1337-1480 p.
- Taylor F. W. (1911), *Scientific Management*, trad. La direction scientifique des entreprises, Paris, Dunod, 1971, 309 p.
- Taylor F. W., Amar J., Belot E., Lahy J.-M. et Le Chatelier H. (1990), *Organisation du travail et économie des entreprises*, Paris, Les Editions d'Organisation, 203 p.
- Thomas E. J., Biddle B. J. (1966), *Role Theory: Concepts and Research*, New York, Wiley, 453 p.
- Thompson J. D. (1967), *Organizations in action*, New York, Mc Graw Hill, 192 p.
- Tymon W. G. J., Stout D. E. et Shaw K. N. (1998), "Critical analysis and recommendations regarding the role of perceived environmental uncertainty in behavioral accounting research", *Behavioral Research in Accounting*, vol. 10, pp. 23-47.

- Weber M. (1922), *Wirtschaft und Gesellschaft*, trad. Economie et société 1/, Les catégories de la sociologie, Collection Agora, Paris, Plon, 411 p., 1971
- Wilensky H. L. (1964), "The Professionalisation of Everyone?" *American Journal of Sociology*, vol. 70, pp. 137-158.
- Williamson O. E. (1970), *Corporate Culture and Business Behaviour*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall
- Williamson O. E. (1975), *Markets and Hierarchies. Analysis and Antitrust Implications*, New York, The Free Press, 286 p.
- Williamson O. E. (1981), "The Modern Corporation: Origins, Evolutions, Attributes", *Journal of Economic Literature*, vol. 19, n°4, Dec, pp. 1537-1568.
- Williamson O. E., Winter S. G. (1991), *The Nature of the Firm*, New York, Oxford University Press, 235 p.
- Wolf F. M. (1981), "The Nature of Managerial Work: An Investigation of the Work of the Audit Manager", *The Accounting Review*, vol. 56, n°4, pp. 861-881.
- Woodward J. (1965), *Industrial Organization: Theory and Practice*, London, Oxford University Press, 281 p.
- Wrzesniewski A., Dutton J. E. (2001), "Crafting a job: Revisioning employees as active crafters of their work", *Academy of Management Review*, vol. 26, n°2, pp. 179-201.
- Yin R. K. (1994), *Case Study Research, Design and Methods*, Newbury Park, CA, Sage, 2nde éd.

REPertoire DES TABLEAUX, DES ENCADRES ET DES FIGURES

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1-1. Objectifs et responsabilités des services fonctionnels (Emerson, 1909)	27
Tableau 1-2. Le personnel d'encadrement de l'atelier (Taylor, 1903, p. 1394)	28
Tableau 1-3. Les fonctions du département d'organisation (Taylor <i>et al.</i> , 1990, p. 84)	29
Tableau 1-4. Rôles et finalités des services fonctionnels	50
Tableau 1-5. Notions de centralité et d'autorité dans les services fonctionnels	53
Tableau 1-6. Les trois rôles des services centraux (Goold <i>et al.</i> , 2001, p. 85)	59
Tableau 1-7. Les fonctionnels selon Mintzberg (1980)	62
Tableau 1-8. Les rôles des services fonctionnels (Malleret, 1993, p. 55)	62
Tableau 1-9. Nature de l'autorité exercée d'après Koontz et O'Donnell (1974) et Etzioni (1964)	65
Tableau 1-10. Typologie de Mintzberg (1979)	69
Tableau 1-11. Les rôles probables du contrôle au sein des configurations de Mintzberg (Bouquin, 2001, p.180)	70
Tableau 1-12. Choix organisationnels de General Motors relatifs aux services fonctionnels (Sloan, 1963)	72
Tableau 1-13. Les entités de coordination et d'intégration (Lawrence et Lorsch, 1967, p. 134)	77
Tableau 1-14. Origine professionnelle des membres de l'ICG (Launois, 1970, p. 42)	78
Tableau 1-15. Rattachement de la fonction contrôle de gestion (Jordan, 1998)	79
Tableau 1-16. Comparaison des systèmes interactif et diagnostique de contrôle (Simons, 1995, p. 124)	82
Tableau 1-17. Le rôle et la mission des fonctionnels (Simons, 1995)	84
Tableau 1-18. Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion décentralisé (Jordan, 1998, p.9)	85
Tableau 1-19. Synthèse des justifications et limites des options de rattachement du contrôleur de gestion	86
Tableau 1-20. Avantages et risques inhérents aux choix de rattachement hiérarchique d'après Sathe (1978)	86
Tableau 2-1. Etendue des responsabilités du directeur du contrôle de gestion (Jordan, 1998, p. 20)	101
Tableau 2-2. Les activités du contrôleur de gestion (APEC, 1996)	103
Tableau 2-3. Synthèse des descriptions du métier de contrôleur de gestion	106
Tableau 2-4. Les quatre styles de contrôleur de gestion d'après Sathe (1982, p. 132-133)	109
Tableau 2-5. Synthèse des résultats de l'enquête commandée par l'IMA (Siegel et Sorensen, 1999)	114
Tableau 2-6. Evolution des tâches des contrôleurs de gestion d'après les enquêtes commandées par le CIMA (Burns et Ezzamel, 1999 ; Burns et Scapens, 2000b ; Burns et Yazdifar, 2001) et l'IMA (Siegel et Sorensen, 1999)	114

Tableau 2-7. Courants de recherche anglophones sur le travail d'après Ilgen et Hollenbeck (1992, p. 168)	128
Tableau 2-8. Courants de recherche francophones sur l'activité d'après de Montmollin (1997, p. 119-127)	130
Tableau 2-9. Dimensions et items de l'activité du contrôleur de gestion	137
Tableau 2-10. Situations complexes de mise en place du contrôle de gestion (Bouquin, 2001, p. 105)	140
Tableau 2-11. Taille, incertitude, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion	143
Tableau 2-12. Synthèse des services fonctionnels (Katz et Kahn, 1966, p. 79-83)	145
Tableau 2-13. Les phases de croissance selon Greiner (1972)	147
Tableau 2-14. Analyse comparée des phases de croissance de Greiner (1972) et de l'analyse de Katz et Kahn (1966)	148
Tableau 2-15. Taille, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion	149
Tableau 2-16. Process de production, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion	151
Tableau 2-17. Typologie de Perrow (1967, p. 28)	151
Tableau 2-18. Nature de la tâche, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion	152
Tableau 2-19. Interdépendance technique, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion	153
Tableau 2-20. Environnement et structure organisationnelle	154
Tableau 2-21. Effets des stratégies concurrentielles sur le mode d'organisation (Porter, 1980, p. 44)	156
Tableau 2-22. Stratégie concurrentielle, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion	157
Tableau 2-23. Cycle de vie des produits, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion	158
Tableau 2-24. La typologie de Goold et Campbell (1987b)	159
Tableau 2-25. Les éléments clés de la typologie de Goold et Campbell (1987a ; 1987b ; 1991)	160
Tableau 2-26. L'implication de la fonction contrôle de gestion (à partir de Goold et Campbell, 1987a ; Goold et Campbell, 1987b ; Goold, 1991)	162
Tableau 2-27. Style de gestion de groupe, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion	162
Tableau 2-28. Logique de l'honneur, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion	167
Tableau 2-29. Limites et contextes des droits et devoirs dans les cultures nationales (d'Iribarne, 1989)	169
Tableau 2-30. Comparaison des cultures nationales d'après d'Iribarne (1989)	174
Tableau 2-31. Hypothèses relatives à la spécificité française de la logique de l'honneur	177
Tableau 3-1. Synthèse des triangulations mises en oeuvre	189
Tableau 3-2. Synthèse de la chronologie du recueil des données	190
Tableau 3-3. Présentation des contrôleurs de gestion de l'étude préliminaire	192
Tableau 3-4. Présentation des entreprises de l'étude préliminaire	193
Tableau 3-5. Dictionnaire des thèmes et des codes de l'étude exploratoire	196
Tableau 3-6. Dimensions et items de l'activité du contrôleur de gestion	211
Tableau 3-7. Les profils des contrôleurs de gestion de l'étude exploratoire	212
Tableau 3-8. Les profils des directeurs du contrôle de gestion de l'étude exploratoire	217

Tableau 3-9. Dimensions et items de l'activité du contrôleur de gestion	248
Tableau 3-10. Présentation des entreprises faisant l'objet d'étude de cas	253
Tableau 3-11. Dictionnaire des thèmes et des codes de l'étude de cas	255
Tableau 3-12. Synthèse des entretiens menés dans le cadre des études de cas	256
Tableau 4-1. Chiffres clés de Mondomarket et ses concurrents directs	262
Tableau 4-2. Profils des personnes interviewées chez Mondomarket – Soins de soi et de la maison	264
Tableau 4-3. Parcours professionnel des contrôleurs de gestion Mondomarket	280
Tableau 4-4. Les différents documents du contrôle de gestion de Mondomarket Soins de Soi	284
Tableau 4-5. Les tâches du département Contrôle de gestion Corporate de Mondomarket	288
Tableau 4-6. La dimension relationnelle des postes de contrôleur de gestion Corporate de Mondomarket	289
Tableau 4-7. La dimension relationnelle des postes de contrôleur de gestion Corporate de Mondomarket	290
Tableau 4-8. Les tâches du contrôleur de gestion Catégorie chez Mondomarket d'après Emilie	293
Tableau 4-9 . La dimension relationnelle du poste de contrôleur de gestion Catégorie chez Mondomarket	294
Tableau 4-10. Les tâches du contrôleur de gestion Business Team chez Mondomarket d'après Charlotte et Anne	296
Tableau 4-11. Fréquence des contacts et réseau social des contrôleurs de gestion Business et Customer Team chez Mondomarket	298
Tableau 4-12. Synthèse du cas Mondomarket	304
Tableau 4-13. Chiffres clés de Beauty or not Beauty et de ses principaux concurrents	306
Tableau 4-14. Profil des personnes interviewées de Beauty or not Beauty	307
Tableau 4-15. Synthèse des missions perçues par les contrôleurs de gestion	316
Tableau 4-16. Synthèse du cas Beauty or not Beauty	328
Tableau 5-1. Nationauto et ses concurrents et fournisseurs étudiés	333
Tableau 5-2. Profil des personnes interviewées chez Nationauto	333
Tableau 5-3 . Synthèse du cas Nationauto	360
Tableau 5-4. Chiffres clés d'Equipauto, de son concurrent direct et de deux de ses clients	361
Tableau 5-5. Profil des personnes interviewées chez Equipauto	362
Tableau 5-6. Synthèse des différents postes de contrôleur de gestion et de contrôleur financier au sein d'Equipauto présentés par Bernard	385
Tableau 5-7. Tableau de synthèse des problématiques liées à la MOD – d'après les commentaires de Boris, Contrôleur Financier Usine, Equipauto	393
Tableau 5-8. Synthèse du cas Equipauto	409
Tableau 6-1. Profil des personnes interviewées chez Agape	413
Tableau 6-2. Profil de la fonction contrôle de gestion partenaire	417
Tableau 6-3. Profil des personnes interviewées chez Luxury Lux	421
Tableau 6-4. Profil de la fonction contrôle de gestion discrète	426
Tableau 6-5. Profil des personnes interviewées chez Franceauto	430

Tableau 6-6. Profil de la fonction contrôle de gestion garde-fou	437
Tableau 6-7. Profil de la fonction contrôle de gestion omnipotente	443
Tableau 6-8. Synthèse des différents idéaux-types des fonctions contrôle de gestion	447
Tableau 6-9. Phase de développement des différentes études de cas	453
Tableau 6-10. Interdépendance des unités des études de cas	454
Tableau 6-11. Nature des tâches dans les différentes études de cas	455
Tableau 6-12. Style de gestion des études de cas	456
Tableau 6-13. Stratégie concurrentielle des études de cas	458
Tableau 6-14. Culture nationale des entreprises des études de cas	459
Tableau 6-15. Comparaison des déterminants des types de fonction contrôle de gestion	460
Tableau 6-16. Antalgyx et un de ses principaux concurrents	469
Tableau 6-17. Description des personnes interviewées chez Antalgyx	470
Tableau 6-18. Comparaison des perceptions des tâches entre "anciens" et "nouveaux" contrôleurs de gestion	481
Tableau 6-19. Profil des personnes interviewées au sein de Gastralgyx	492
Tableau 6-20. Profil des personnes interviewées chez Siègeauto	495
Tableau 6-21. Synthèse des propositions relatives aux logiques des différentes fonctions contrôle de gestion	508
Tableau 6-22. Synthèse des propositions relatives au lien entre autorité de la fonction contrôle de gestion et prise en compte de la dimension financière dans la décision	509
Tableau 6-23. Propositions relatives à l'influence des différents facteurs sur l'autorité et le type de client de la fonction contrôle de gestion	510
Tableau 6-24. Synthèse des idéaux-types de fonction contrôle de gestion et des rôles associés	519

LISTE DES ENCADRES

Encadré 1-1. Histoire de la profession comptable aux Etats-Unis (Abbott, 1988, p. 230-232)	45
Encadré 1-2. Les trois idéaux-types d'organisation line/staff (Woodward, 1965, p. 104-107)	71
Encadré 2-1 Différentes acceptions de la notion de « profession » (Dubar et Tripier, 1998, p. 10-11)	125
Encadré 2-2. Cadre conceptuel de comparaison des disciplines portant sur l'homme au travail (de Montmollin, 1997, p. 121)	129

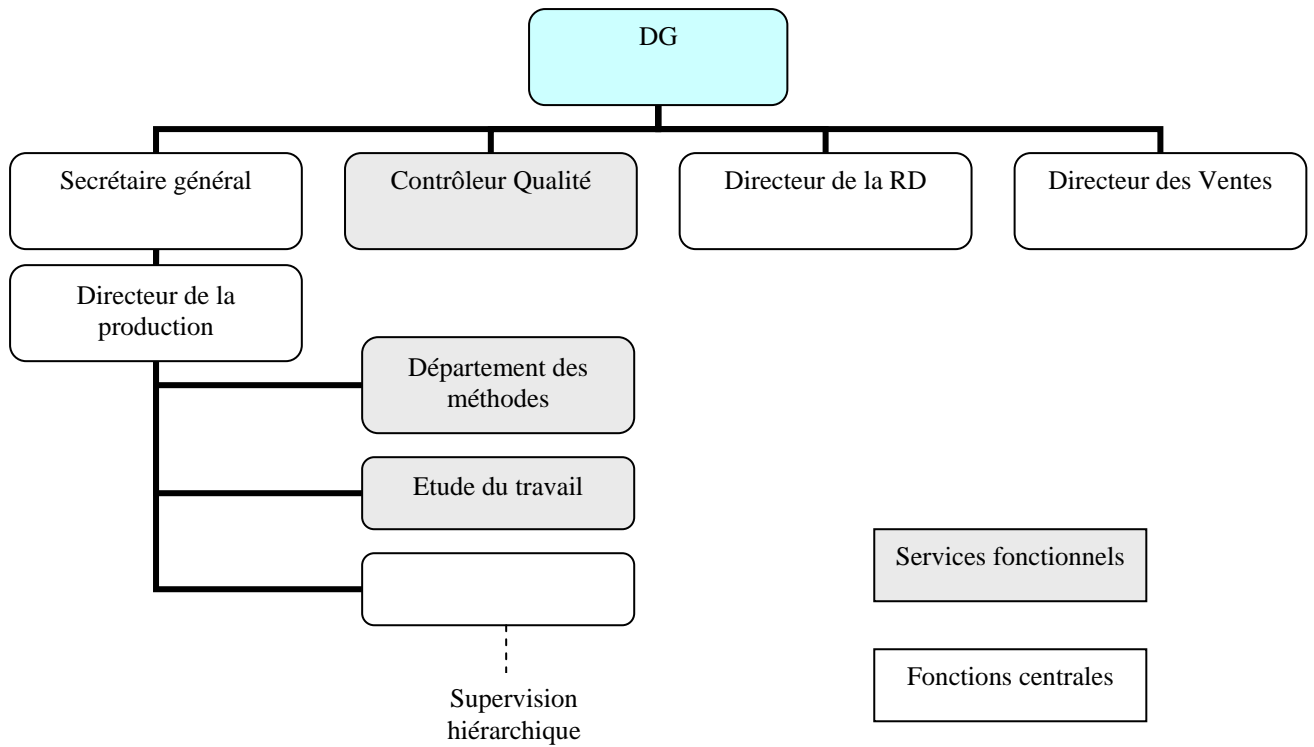
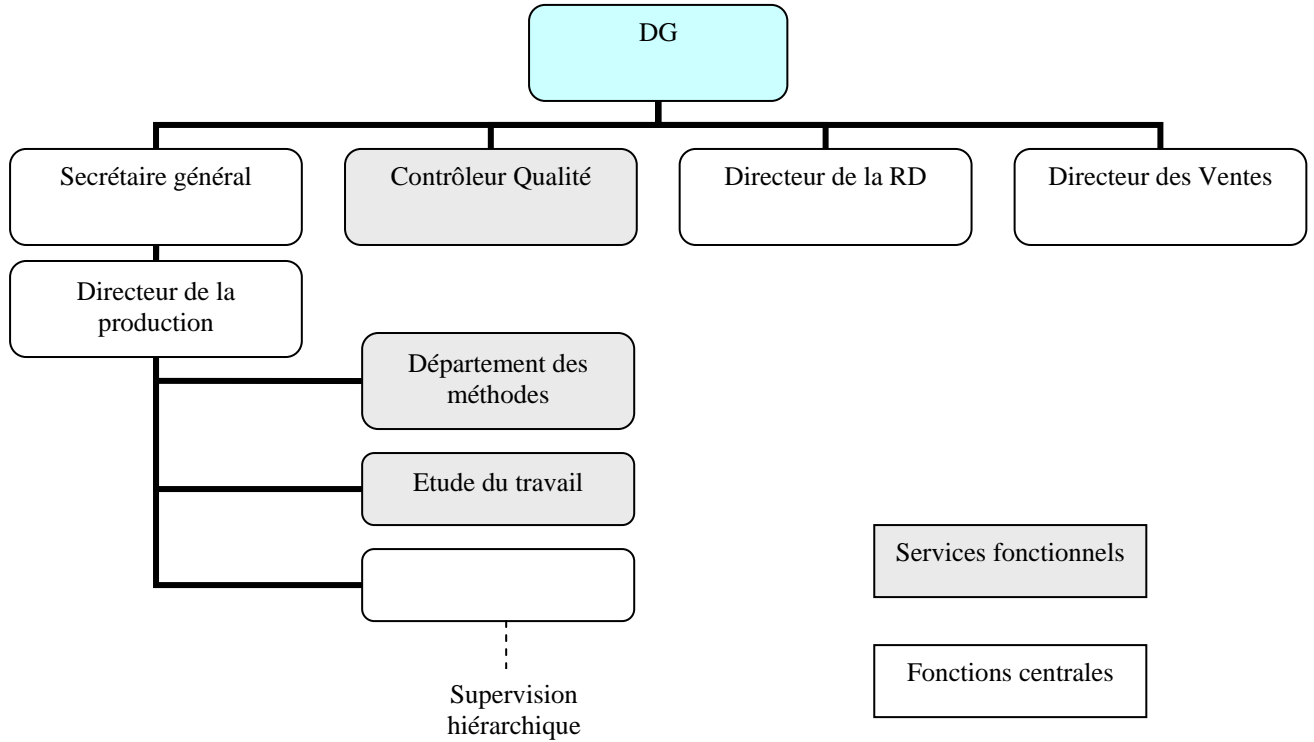
LISTE DES FIGURES

Figure 1. Sphère du contrôleur et sphère du contrôle (Bouquin, 2001b, p. 76)	12
Figure 2. Plan de l'étude	14
Figure 1-1. Les facteurs influençant la formation des coûts de transaction (Joffre, 1989, p. 91)	34
Figure 1-2. Rôles et finalités des systèmes de contrôle de l'organisation multidivisionnelle d'après Williamson (1975)	39
Figure 1-3. Les conditions de la prise de pouvoir des financiers aux Etats-Unis (Fligstein, 1990, p. 227)	48
Figure 1-4. La chaîne-type de valeur (Porter, 1985, p. 53)	56
Figure 1-5. Les cinq éléments de base de la structure des organisations selon Mintzberg (1979, p. 35)	60
Figure 1-6. Les deux côtés de la formalisation (Mintzberg, 1994, p. 386)	67
Figure 1-7. Double rattachement du contrôleur de gestion (Bouquin, 2001b, p. 129)	85
Figure 2-1. Les différents postes de contrôleur de gestion (DFCG, non daté)	98
Figure 2-2. Les postes de contrôleurs de gestion d'après Bouquin (2001)	99
Figure 2-3. Les rôles des contrôleurs de gestion : une lecture en termes d'autorité et d'interaction	110
Figure 2-4. Les styles et les rôles des contrôleurs de gestion d'après Sathe (1983) et Hopper (1980) : une lecture en termes de client	111
Figure 2-5. La terminologie polysémique de l'activité du contrôleur de gestion	124
Figure 2-6. Quelques disciplines s'intéressant à l'homme au travail	124
Figure 2-7. Eléments du cadre conceptuel	138
Figure 2-8. Stratégies de conception d'organisation (Galbraith, 1973, p. 15)	142
Figure 2-9. Relations entre taille de l'organisation et structure (Mintzberg, 1979, p. 221)	149
Figure 2-10. Les cinq forces de Porter (1980, p. 5)	155
Figure 2-11. Cadre conceptuel de l'activité des contrôleurs de gestion	178
Figure 3-1. Perception du rôle du chercheur en fonction de sa connaissance du terrain et de son implication affective vis-à-vis des sujets, inspiré de Mitchell (1993) in Baumard <i>et al.</i> (2003)	186
Figure 3-2. Caractéristiques de l'activité des contrôleurs de gestion centraux et de celle des contrôleurs de gestion opérationnels	216
Figure 3-3. Typologie des postes de contrôleur de gestion	217
Figure 3-4. Les six forces de Porter du secteur de la grande consommation	227
Figure 3-5. Les six forces de Porter appliquées à l'édition de logiciels	228
Figure 3-6. Les six forces de Porter appliquées au secteur de la publicité	229
Figure 3-7. Les six forces de Porter appliquées au secteur de la sécurité	231
Figure 3-8. Les six forces de Porter appliquées au secteur des infrastructures de transport	233
Figure 3-9. Les six forces de Porter appliquées au secteur pharmaceutique	235

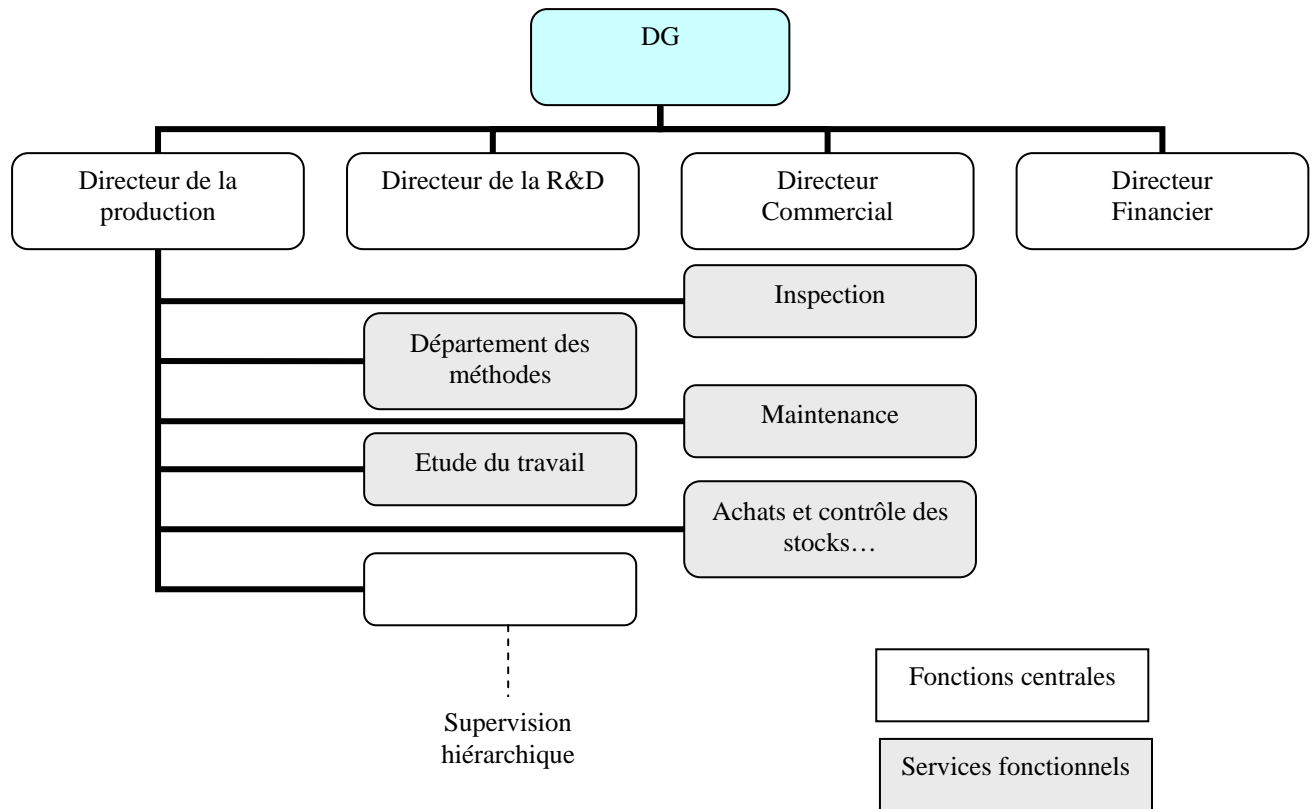
Figure 3-10. Les six forces de Porter appliquées au secteur bancaire	236
Figure 3-11. Les six forces de Porter appliquées à la sidérurgie	238
Figure 3-12. Les six forces de Porter appliquées au secteur pétrolier	239
Figure 3-13. Nouvelle version du cadre théorique	250
Figure 3-14. Principes de la répliation théorique et littérale	256
Figure 4-1. Activités du groupe Mondomarket	263
Figure 4-2 .Structure matricielle de Mondomarket	269
Figure 4-3. Organisation du département contrôle de gestion de Mondomarket Soins de Soi et de la Maison	274
Figure 4-4. Synthèse de la stratégie affichée de Beauty or not Beauty	308
Figure 4-5. Structure organisationnelle de Beauty or not Beauty	309
Figure 4-6. Le chef de produit Beauty or not Beauty au cœur de la marguerite, adapté de Strategor (1993, p. 281)	313
Figure 5-1. Les forces de Porter appliquées au secteur des constructeurs automobiles	336
Figure 5-2. Organisation du département contrôle de gestion d'une usine Nationauto	345
Figure 6-1. Les idéaux-types de fonctions contrôle de gestion	411
Figure 6-2. Logique de la fonction contrôle de gestion partenaire	420
Figure 6-3. Logique de la fonction contrôle de gestion discrète	429
Figure 6-4. Logique de la fonction contrôle de gestion garde-fou	440
Figure 6-5. Logique de la fonction contrôle de gestion omnipotente	446
Figure 6-6. Les idéaux-types de fonctions contrôle de gestion	447
Figure 6-7. Comparaison des styles de contrôleurs de gestion de Sathe (1982) et des idéaux-types de fonctions contrôle de gestion	451
Figure 6-8. Logique des fonctions contrôle de gestion vecteur de changement	507
Figure 6-9. Structure de la revue de la littérature	515
Figure 6-10. Cadre conceptuel de l'étude de la fonction contrôle de gestion	516

ANNEXES

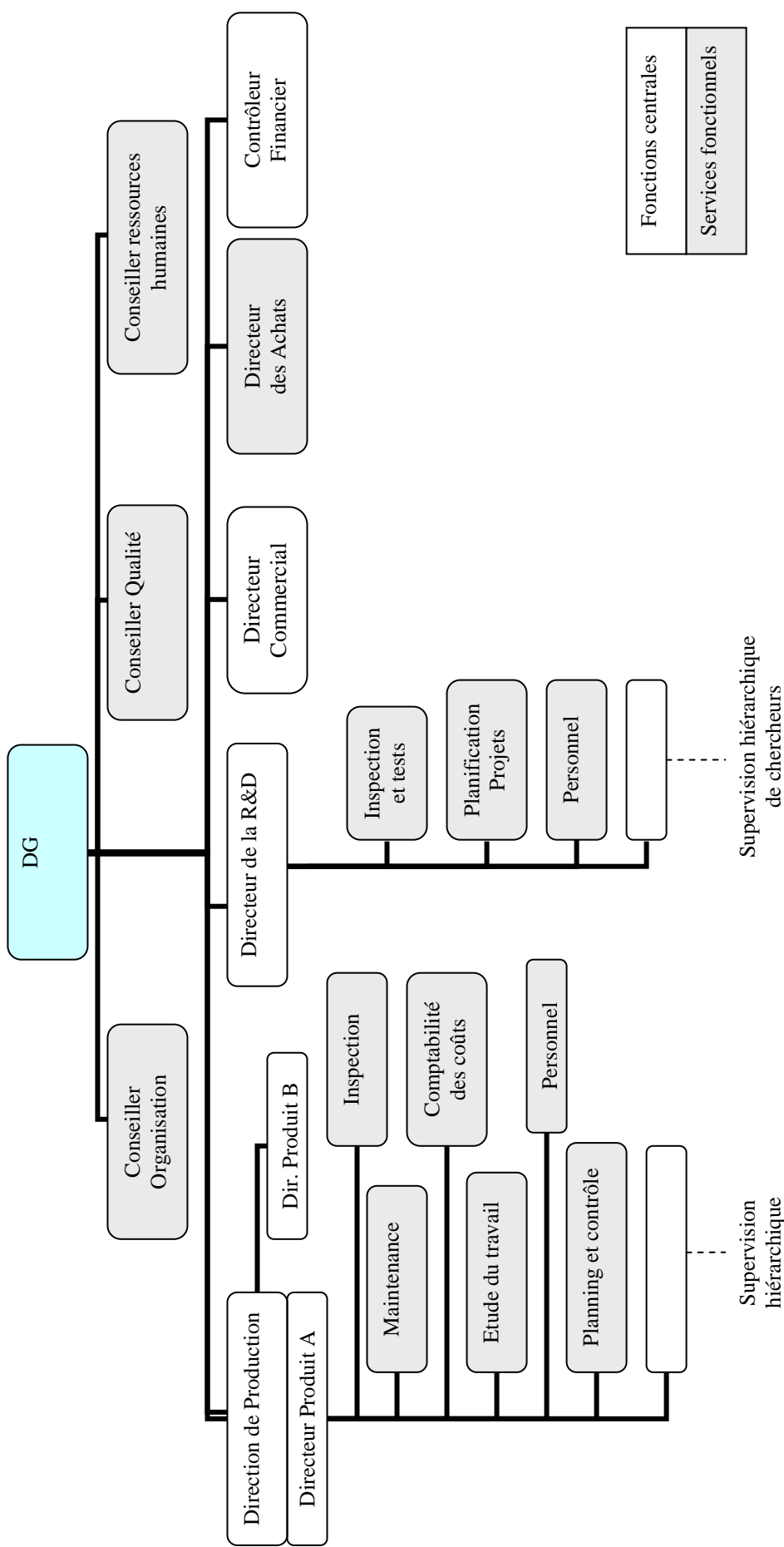
ANNEXE 1-1. TYPES D'ORGANISATIONS LINE-STAFF SELON WOODWARD



Premier type d'organisation line-staff selon Woodward (1965, p. 105)



Deuxième type d'organisation line-staff selon Woodward (1965, p. 106)



Troisième type d'organisation line-staff selon Woodward (1965, p. 108)

ANNEXE 2-1. LES PRINCIPALES ASSOCIATIONS PROFESSIONNELLES DE COMPTABLES ET DE CONTROLEURS DE GESTION

Les associations professionnelles britanniques sont des associations dites "qualifiantes". Elles jouent un rôle actif dans la formation et l'éducation de ses nouveaux membres. Six associations majeures, dite du premier registre, regroupent 200000 adhérents. L'ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales), l'ICAS (Institute of Chartered Accountants of Scotland), l'ICAI (Institute of Chartered Accountants of Ireland), l'ACCA (Chartered Association of Certified Accountants), le CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) et le CIPFA (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy). Ces associations ont toutes établi leur réputation en formant des comptables du meilleur niveau, capables de remplir des fonctions n'importe où dans le monde. Le statut professionnel obtenu par les membres de ces associations se reflète à la fois dans les niveaux de salaire obtenus comme dans les profils de carrière engagés.

Le Chartered Institute of Management Accountants est le nouveau nom qui a été choisi par les contrôleurs de gestion britanniques en janvier 1987 pour moderniser leur image. Le CIMA, appelé originellement l'Institute of Cost Accountants Ltd en 1919 est née au milieu de la controverse et de l'acrimonie des membres de l'ICAEW qui de façon surprenante, semblaient menacés par l'émergence de ces "employés des coûts" (Loft, 1986). Ce nom a été rapidement changé pour devenir l'Institute of Cost and Works Accountants, libellé que l'association gardera jusqu'au milieu des années 70 où l'association obtiendra une accréditation royale sous l'intitulé d'Institute of Cost and Management Accountants. L'ICAW a cru régulièrement avec 830 membres en 1930, 1430 en 1941 et près de 3300 en 1951. En 1971, le nombre de membres avait atteint 12000, 19000 en 1980 puis 25000 en 1985. Aujourd'hui, on dénombre près de 30000 membres, mais si on y ajoute les étudiants à qui il ne reste que le mémoire à réaliser, mais qui ont été admis à l'examen, le CIMA deviendrait la deuxième association en nombre de membres.

Bien que le Royaume-Uni soit le pays à dénombrer autant d'associations, beaucoup de pays en ont au moins une ou deux. Au Canada, la plupart des comptables appartiennent soit au Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) ou à la Society of Management Accountants of Canada (SMAC). Le CICA a été créé en 1902 et a entretenu des liens étroits avec l'ICAEW. C'est, comme son homologue britannique, avant tout une association qualifiante, regroupant près de 40000 membres et 10000 étudiants. Les contrôleurs de gestion ont formé leur première association en 1919 et l'ont dénommée Canadian Society of Cost Accountants. Après de multiples changements de noms, l'association a adopté son appellation actuelle en 1976. On y dénombre 18500 membres et 20000 étudiants, un rapport proche de celui du CIMA britannique.

L'Australie compte deux associations, l'ICA (Institute of Chartered Accountants in Australia), et l'ASA (Australian Society of Accountants). L'ASA a été créée en 1952, résultat de la fusion entre le Commonwealth Institute of Accountants, fondé en 1886, et le Federal Institute of Accountants, créé en 1894. Avec 54000 membres à l'heure actuelle, l'ASA est bien plus importante que l'ICA qui n'en dénombre que 16000.

La Nouvelle-Zélande compte trois associations, dont une - the New-Zealand Institute of Cost Accountants - créée en 1944, dont la principale tâche a été d'ériger des normes en comptabilité de gestion. L'association majeure : NZSA - New Zealand Society of Accountants - regroupe en 1987 14500 membres.

La plus grande association comptable au monde est l'AICPA, American Institute of Certified Public Accountants, avec plus de 260000 membres et plus de 100000 candidats à l'examen chaque année. Fondée en 1887 sous le nom de American Association of Public Accountants, en 1917, elle est devenue l'American Institute of Accountants, suite à sa fusion avec l'American Society of Certified Public Accountants en 1937. Elle prend son nom actuel en 1957.

La seconde association est la National Association of Accountants, avec 90000 membres, dont la majeure partie sont des experts-comptables. Le NAA regroupe principalement des contrôleurs de gestion comme le CIMA. De plus, il y a pléthore d'autres "petites" associations.

Le Japon possède aussi une association qualifiante, le Japanese Institute of Certified public Accountants (JICPA). Créée à l'issue d'un décret de loi, en 1949, elle a pour ambition de former des comptables aussi performants que leurs homologues britanniques et américains. En 1988, on comptait 8200 membres auquel il faut ajouter 1600 juniors en cours de formation.

En France, l'OECCA, Ordre des Experts-Comptables Agréés regroupe uniquement 11000 membres et les équivalents néerlandais et allemands, à peine la moitié.

Il est à noter que si certains statuts sont relativement proches (avocats, experts-comptables), d'autres diffèrent fortement. C'est notamment le cas des contrôleurs de gestion, qui outre-Manche et outre-Atlantique ont un statut proche de « professions », alors qu'en France, il n'en n'est rien.

ANNEXE 3-1. LISTE DES CODES UTILISES DANS LE LOGICIEL NVIVO

NVivo revision 2.0.161 Licensee: Caroline

Project: Thèse 2003 User: AL440LX Date: 17/05/2004 - 17:29:16
 NODE LISTING

Created: 03/10/2003 - 14:09:59

Modified: 03/10/2003 - 14:09:59

Number of Nodes: 214

- 1 (1) /Entreprise
- 2 (1 1) /Entreprise/Marché
- 3 (1 1 1) /Entreprise/Marché/Incertitude
- 4 (1 1 1 1) /Entreprise/Marché/Incertitude/VA des managers
- 5 (1 1 2) /Entreprise/Marché/Concurrence
- 6 (1 1 3) /Entreprise/Marché/Clients
- 7 (1 1 4) /Entreprise/Marché/Stratégie
- 8 (1 1 5) /Entreprise/Marché/Fournisseurs
- 9 (1 1 6) /Entreprise/Marché/Pres action
- 10 (1 2) /Entreprise/Organisation
- 11 (1 2 1) /Entreprise/Organisation/Acti de la BU
- 12 (1 2 2) /Entreprise/Organisation/Ent Généré
- 13 (1 2 2 3) /Entreprise/Organisation/Ent Généré/Orga groupe
- 14 (1 2 3) /Entreprise/Organisation/Activité opéré
- 15 (1 2 3 1) /Entreprise/Organisation/Activité opéré/Mesure VA des managers
- 16 (1 2 4) /Entreprise/Organisation/Marketer
- 17 (1 2 4 1) /Entreprise/Organisation/Marketer/Vision ctreur
- 18 (1 2 4 2) /Entreprise/Organisation/Marketer/Contacts
- 19 (1 2 4 2 1) /Entreprise/Organisation/Marketer/Contacts/Informels
- 20 (1 2 4 2 2) /Entreprise/Organisation/Marketer/Contacts/Séminaires
- 21 (1 2 4 2 3) /Entreprise/Organisation/Marketer/Contacts/Réunions multipoles
- 22 (1 2 4 3) /Entreprise/Organisation/Marketer/Autres controleurs
- 23 (1 2 4 4) /Entreprise/Organisation/Marketer/Utilité de l'info
- 24 (1 2 4 5) /Entreprise/Organisation/Marketer/Relations L
- 25 (1 2 4 6) /Entreprise/Organisation/Marketer/Budgets
- 26 (1 2 4 7) /Entreprise/Organisation/Marketer/Procédures
- 27 (1 2 5) /Entreprise/Organisation/Place ctrl
- 28 (1 2 6) /Entreprise/Organisation/Taille de la BU
- 29 (1 4) /Entreprise/Cult ent
- 30 (1 5) /Entreprise/Culture étra
- 31 (1 6) /Entreprise/Cult fi
- 32 (1 6 1) /Entreprise/Cult fi/Trop cult fi
- 33 (1 6 3) /Entreprise/Cult fi/Pas cult fi
- 34 (1 7) /Entreprise/Orga du Contrôle
- 35 (1 7 1) /Entreprise/Orga du Contrôle/Histoire
- 36 (1 7 1 3) /Entreprise/Orga du Contrôle/Histoire/Nouv
- 37 (1 7 1 3 1) /Entreprise/Orga du Contrôle/Histoire/Nouv/Acteur Chgm
- 38 (1 7 2) /Entreprise/Orga du Contrôle/Répartition des tâches
- 39 (1 7 6) /Entreprise/Orga du Contrôle/Type de recrutement
- 40 (2) /Individu
- 41 (2 1) /Individu/Etudes
- 42 (2 3) /Individu/Evol Carrière
- 43 (2 3 1) /Individu/Evol Carrière/Avant
- 44 (2 3 1 3) /Individu/Evol Carrière/Avant/Aut exp
- 45 (2 3 1 4) /Individu/Evol Carrière/Avant/Même ent
- 46 (2 3 2) /Individu/Evol Carrière/Futur
- 47 (2 4) /Individu/Mentor
- 48 (4) /Activité
- 49 (4 1) /Activité/Conditions de L
- 50 (4 1 1) /Activité/Conditions de L/Environnement

51	(4 1 2) /Activité/Conditions de L/Bureau
52	(4 1 2 1) /Activité/Conditions de L/Bureau/fermé
53	(4 1 2 2) /Activité/Conditions de L/Bureau/pos opérationnels
54	(4 1 3) /Activité/Conditions de L/Mode de travail
55	(4 1 3 1) /Activité/Conditions de L/Mode de travail/Mail
56	(4 1 3 2) /Activité/Conditions de L/Mode de travail/Téléphone
57	(4 1 3 3) /Activité/Conditions de L/Mode de travail/Agenda
58	(4 1 3 4) /Activité/Conditions de L/Mode de travail/Calculatrice
59	(4 3) /Activité/Tâches
60	(4 3 1) /Activité/Tâches/Zones de respons
61	(4 3 1 1) /Activité/Tâches/Zones de respons/Procédure harmonis
62	(4 3 1 2) /Activité/Tâches/Zones de respons/Stratégie
63	(4 3 1 3) /Activité/Tâches/Zones de respons/Benchmark
64	(4 3 1 4) /Activité/Tâches/Zones de respons/Outils ~ SI
65	(4 3 1 4 1) /Activité/Tâches/Zones de respons/Outils ~ SI/Pb SI
66	(4 3 1 4 1 1) /Activité/Tâches/Zones de respons/Outils ~ SI/Pb SI/Rel opé
67	(4 3 1 4 1 1 1) /Activité/Tâches/Zones de respons/Outils ~ SI/Pb SI/Rel opé/Politiq
68	(4 3 1 4 1 2) /Activité/Tâches/Zones de respons/Outils ~ SI/Pb SI/Multi
69	(4 3 1 4 1 3) /Activité/Tâches/Zones de respons/Outils ~ SI/Pb SI/Paramèt
70	(4 3 1 4 1 4) /Activité/Tâches/Zones de respons/Outils ~ SI/Pb SI/Formation
71	(4 3 1 4 1 5) /Activité/Tâches/Zones de respons/Outils ~ SI/Pb SI/-
72	(4 3 1 4 1 6) /Activité/Tâches/Zones de respons/Outils ~ SI/Pb SI/Courcircuitage
73	(4 3 1 4 1 7) /Activité/Tâches/Zones de respons/Outils ~ SI/Pb SI/Changement de SI
74	(4 3 1 4 1 8) /Activité/Tâches/Zones de respons/Outils ~ SI/Pb SI/Erreurs ou mqt
75	(4 3 1 4 1 9) /Activité/Tâches/Zones de respons/Outils ~ SI/Pb SI/Saisie
76	(4 3 1 4 1 10) /Activité/Tâches/Zones de respons/Outils ~ SI/Pb SI/Trop d'info
77	(4 3 1 4 1 11) /Activité/Tâches/Zones de respons/Outils ~ SI/Pb SI/Centralisation
78	(4 3 1 4 2) /Activité/Tâches/Zones de respons/Outils ~ SI/Moy pass cult
79	(4 3 1 4 3) /Activité/Tâches/Zones de respons/Outils ~ SI/Technicien
80	(4 3 1 5) /Activité/Tâches/Zones de respons/Trésorerie
81	(4 3 1 6) /Activité/Tâches/Zones de respons/Immos et DAI
82	(4 3 1 7) /Activité/Tâches/Zones de respons/Processus
83	(4 3 1 8) /Activité/Tâches/Zones de respons/Actif circulant
84	(4 3 1 9) /Activité/Tâches/Zones de respons/Prix standard
85	(4 3 1 10) /Activité/Tâches/Zones de respons/Compta
86	(4 3 1 17) /Activité/Tâches/Zones de respons/Stocks
87	(4 3 1 18) /Activité/Tâches/Zones de respons/Pet L
88	(4 3 2) /Activité/Tâches/Rythme et orga
89	(4 3 2 1) /Activité/Tâches/Rythme et orga/Interruption
90	(4 3 2 2) /Activité/Tâches/Rythme et orga/Ennui
91	(4 3 2 3) /Activité/Tâches/Rythme et orga/Stress
92	(4 3 2 15) /Activité/Tâches/Rythme et orga/Priorisation
93	(4 3 2 16) /Activité/Tâches/Rythme et orga/Anticipation
94	(4 3 3) /Activité/Tâches/Projets
95	(4 3 3 1) /Activité/Tâches/Projets/Projets de contrôle
96	(4 3 3 2) /Activité/Tâches/Projets/Projets SI
97	(4 3 3 5) /Activité/Tâches/Projets/Equipe projet
98	(4 3 3 5 1) /Activité/Tâches/Projets/Equipe projet/- équipe
99	(4 3 3 5 2) /Activité/Tâches/Projets/Equipe projet/Tâches
100	(4 3 4) /Activité/Tâches/Consolidation
101	(4 3 5) /Activité/Tâches/Analyse-vision
102	(4 3 5 1) /Activité/Tâches/Analyse-vision/Visibilité du L
103	(4 3 5 2) /Activité/Tâches/Analyse-vision/Former
104	(4 3 5 3) /Activité/Tâches/Analyse-vision/Proactivité
105	(4 3 5 4) /Activité/Tâches/Analyse-vision/conseil
106	(4 3 5 5) /Activité/Tâches/Analyse-vision/Risque
107	(4 3 5 6) /Activité/Tâches/Analyse-vision/Temps raccourci
108	(4 3 5 9) /Activité/Tâches/Analyse-vision/Souffrance de sens
109	(4 3 5 12) /Activité/Tâches/Analyse-vision/Réduc Complex
110	(4 3 5 13) /Activité/Tâches/Analyse-vision/Convaincre

111	(4 3 5 14) /Activité/Tâches/Analyse-vision/Jeu sur Information
112	(4 3 5 14 1) /Activité/Tâches/Analyse-vision/Jeu sur Information/Ressource rare
113	(4 3 5 14 4) /Activité/Tâches/Analyse-vision/Jeu sur Information/Risque et lissage
114	(4 3 5 14 4 1) /Activité/Tâches/Analyse-vision/Jeu sur Information/Risque et lissage/Cosmétique
115	(4 3 5 14 4 2) /Activité/Tâches/Analyse-vision/Jeu sur Information/Risque et lissage/Gest~
Résultat	
116	(4 3 5 14 4 3) /Activité/Tâches/Analyse-vision/Jeu sur Information/Risque et lissage/Get Res
Opé	
117	(4 3 5 14 4 17) /Activité/Tâches/Analyse-vision/Jeu sur Information/Risque et lissage/Relatvité
résultats	
118	(4 3 19) /Activité/Tâches/Cycles budgétaires
119	(4 3 19 1) /Activité/Tâches/Cycles budgétaires/Budget
120	(4 3 19 1 1) /Activité/Tâches/Cycles budgétaires/Budget/Rôle du CDG
121	(4 3 19 1 2) /Activité/Tâches/Cycles budgétaires/Budget/Relations
122	(4 3 19 1 3) /Activité/Tâches/Cycles budgétaires/Budget/Temps
123	(4 3 19 2) /Activité/Tâches/Cycles budgétaires/Reporting
124	(4 3 19 2 1) /Activité/Tâches/Cycles budgétaires/Reporting/Temps
125	(4 3 19 2 2) /Activité/Tâches/Cycles budgétaires/Reporting/Rôle
126	(4 3 19 2 3) /Activité/Tâches/Cycles budgétaires/Reporting/Relations Siège
127	(4 3 19 2 4) /Activité/Tâches/Cycles budgétaires/Reporting/Pression
128	(4 3 19 2 4 1) /Activité/Tâches/Cycles budgétaires/Reporting/Pression/délais
129	(4 3 19 3) /Activité/Tâches/Cycles budgétaires/Lancement - Ad hoc
130	(4 3 19 4) /Activité/Tâches/Cycles budgétaires/Tableaux de bord
131	(4 3 19 4 2) /Activité/Tâches/Cycles budgétaires/Tableaux de bord/Indicateurs perf
132	(4 3 19 5) /Activité/Tâches/Cycles budgétaires/Semaine Type
133	(4 3 19 11) /Activité/Tâches/Cycles budgétaires/Plan strat
134	(4 4) /Activité/Poste
135	(4 4 1) /Activité/Poste/Recoupement
136	(4 4 2) /Activité/Poste/Etend tâches
137	(4 4 3) /Activité/Poste/Rattachement
138	(4 4 3 1) /Activité/Poste/Rattachement/Hier Infra
139	(4 4 3 2) /Activité/Poste/Rattachement/Hier Supra
140	(4 4 3 5) /Activité/Poste/Rattachement/Fonct infra
141	(4 4 3 6) /Activité/Poste/Rattachement/Fonct supra
142	(4 4 4) /Activité/Poste/Mission
143	(4 4 5) /Activité/Poste/Rémunération
144	(4 4 6) /Activité/Poste/Dirty job
145	(4 4 7) /Activité/Poste/Techniques fin
146	(4 4 8) /Activité/Poste/Management
147	(4 4 9) /Activité/Poste/Job crafting
148	(4 4 10) /Activité/Poste/Voyages
149	(4 5) /Activité/Relations
150	(4 5 5) /Activité/Relations/Opé
151	(4 5 5 1) /Activité/Relations/Opé/Contacts
152	(4 5 5 1 1) /Activité/Relations/Opé/Contacts/Fréq
153	(4 5 5 1 2) /Activité/Relations/Opé/Contacts/Form
154	(4 5 5 1 2 1) /Activité/Relations/Opé/Contacts/Form/Réunion
155	(4 5 5 1 3) /Activité/Relations/Opé/Contacts/Infor
156	(4 5 5 2) /Activité/Relations/Opé/Qual Rel Opéra
157	(4 5 5 2 1) /Activité/Relations/Opé/Qual Rel Opéra/Tenailles
158	(4 5 5 2 2) /Activité/Relations/Opé/Qual Rel Opéra/- bureaucratique
159	(4 5 5 2 3) /Activité/Relations/Opé/Qual Rel Opéra/Prox terrain
160	(4 5 5 2 3 3) /Activité/Relations/Opé/Qual Rel Opéra/Prox terrain/Coeur action
161	(4 5 5 2 4) /Activité/Relations/Opé/Qual Rel Opéra/Comp opér
162	(4 5 5 2 5) /Activité/Relations/Opé/Qual Rel Opéra/+ usine
163	(4 5 5 2 6) /Activité/Relations/Opé/Qual Rel Opéra/+ mét opér
164	(4 5 5 2 7) /Activité/Relations/Opé/Qual Rel Opéra/au service de
165	(4 5 5 2 8) /Activité/Relations/Opé/Qual Rel Opéra/Comptable
166	(4 5 5 2 9) /Activité/Relations/Opé/Qual Rel Opéra/Conflit

167	(4 5 5 2 10) /Activité/Relations/Opé/Qual Rel Opéra/Fction Support
168	(4 5 5 5) /Activité/Relations/Opé/Envie Resp Opé
169	(4 5 5 6) /Activité/Relations/Opé/Copilote
170	(4 5 5 7) /Activité/Relations/Opé/Déviant
171	(4 5 6) /Activité/Relations/Fonct
172	(4 5 6 5) /Activité/Relations/Fonct/Réseau, équipe
173	(4 5 6 5 1) /Activité/Relations/Fonct/Réseau, équipe/Intérêts
174	(4 5 6 5 2) /Activité/Relations/Fonct/Réseau, équipe/-
175	(4 5 6 6) /Activité/Relations/Fonct/Réunions
176	(4 5 6 6 1) /Activité/Relations/Fonct/Réunions/Contrôleurs
177	(4 6) /Activité/Généralités
178	(4 6 1) /Activité/Généralités/+ métier
179	(4 6 1 1) /Activité/Généralités/+ métier/Relationnel
180	(4 6 1 1 1) /Activité/Généralités/+ métier/Relationnel/Non compta
181	(4 6 1 2) /Activité/Généralités/+ métier/Autonomie
182	(4 6 1 3) /Activité/Généralités/+ métier/Projet complet
183	(4 6 1 3 1) /Activité/Généralités/+ métier/Projet complet/Proj info
184	(4 6 1 3 2) /Activité/Généralités/+ métier/Projet complet/Proj clas
185	(4 6 1 3 3) /Activité/Généralités/+ métier/Projet complet/Proj compt fin
186	(4 6 1 4) /Activité/Généralités/+ métier/Mieux que compta
187	(4 6 1 5) /Activité/Généralités/+ métier/Pouvoir
188	(4 6 1 6) /Activité/Généralités/+ métier/Comp et coeur du métier
189	(4 6 2) /Activité/Généralités/- métier
190	(4 6 2 1) /Activité/Généralités/- métier/Inquisiteur
191	(4 6 2 1 1) /Activité/Généralités/- métier/Inquisiteur/Illégitime
192	(4 6 2 1 2) /Activité/Généralités/- métier/Inquisiteur/Oeil Moscou
193	(4 6 2 2) /Activité/Généralités/- métier/VA
194	(4 6 2 3) /Activité/Généralités/- métier/Crédibilité
195	(4 6 2 4) /Activité/Généralités/- métier/Eloign prise déc
196	(4 6 2 5) /Activité/Généralités/- métier/Ambiguïté
197	(4 6 2 6) /Activité/Généralités/- métier/culpabilité
198	(4 6 2 7) /Activité/Généralités/- métier/Responsabilisation
199	(4 6 2 8) /Activité/Généralités/- métier/Flic
200	(4 6 2 9) /Activité/Généralités/- métier/Routine
201	(4 6 2 10) /Activité/Généralités/- métier/Surqualification
202	(4 6 2 11) /Activité/Généralités/- métier/Résistance
203	(4 6 3) /Activité/Généralités/Qual Def
204	(4 6 3 1) /Activité/Généralités/Qual Def/Comp~ Glob
205	(4 6 3 3) /Activité/Généralités/Qual Def/Relationnel
206	(4 6 3 4) /Activité/Généralités/Qual Def/Créatif
207	(4 6 4) /Activité/Généralités/Contrôle
208	(4 6 5) /Activité/Généralités/Objectif
209	(4 6 6) /Activité/Généralités/Fct~opé
210	(4 6 7) /Activité/Généralités/type de ctrleurs
211	(4 6 8) /Activité/Généralités/Simplicité

ANNEXE 4-1. STRATEGIE ET CULTURE DE MONDOMARKET

Cette stratégie mise en place est, pour certains, cohérente avec une vision du monde dans laquelle tous les salariés, devenus actionnaires, soit par leurs stocks-options, soit dans les plans retraite auxquels ils adhèrent, partagent le même désir de créer « collectivement de la valeur pour l'actionnaire ».

*L'actionnaire, ce n'est plus l'autre. Evidemment, il y a l'actionnaire de Mondomarket qui n'est pas forcément chacun individuellement. Mais, en plus, entre la volonté de Mondomarket de distribuer des stock-options à l'ensemble des employés mais aussi la possibilité offerte à chacun des employés d'abonder pour sa retraite, enfin ce qui sera sa retraite de demain, déjà aujourd'hui dans des plans en actions... Chacun potentiellement, est sur le marché de l'actionariat. [...] Alors qu'avant c'était un petit peu une partie de Mondomarket qui avait compris cette mécanique-là et qui essayait de l'expliquer à tout le monde : "l'actionnaire a dit". Maintenant, il n'y a plus trop besoin d'expliquer ce que l'actionnaire a dit puisque, dans votre quotidien, une partie de votre rémunération, même si aujourd'hui, cela reste minime. C'est bien beau de crier: "Haro sur les fonds de pension!" mais vous êtes dans le machin maintenant. Et tout ça individuellement. Donc le salarié Mondomarket aujourd'hui, il est individuellement sur ce marché-là. Donc il est impliqué. Donc il écoute ce qu'il se passe. Du coup, l'idée de construire quelque chose de collectif pour satisfaire un actionnaire que vous êtes vous-même, pas forcément pour Mondomarket mais peut-être pour d'autres, ça devient collectivement plus compréhensible. Donc, le côté projet collectif est aussi plus facile à mettre en œuvre... Avant, individuellement, ce qui nous motivait, c'était de faire bien son travail quotidien, ses objectifs... Et puis sa rémunération, elle était là-dessus. Les augmentations de salaires de la fin de l'année étaient liées au travail individuel par rapport, là aussi, à son plan de travail, notion qui allait bien avec la notion de plan. Donc la culture d'entreprise change. Et aujourd'hui on est plus dans des choses un peu plus collectivistes. **On est dans l'intérêt collectif.***

Edgar, ex-Directeur du contrôle de gestion, Division France, Mondomarket

Culture de Mondomarket perçue par un ex-Mondomarket

Mondomarket, c'est pas une société très drôle. Quand j'y étais. C'était pas des sociétés très rigolotes. Pour moi, c'est un peu l'empreinte anglo-saxonne ou plutôt néerlandobritannique. Les Hollandais ne sont pas des gens très drôles, à mon avis, donc ce n'était pas... Enfin, je ne sais pas pourquoi je parle de ça en premier. Ils avaient un contrôle de gestion, en tout cas à l'époque... Le contrôleur n'était pas mal. On avait vraiment, entre guillemets, du pouvoir. Enfin, du pouvoir... Le pouvoir, il ne faut pas en faire des abus mais ce qu'on faisait... On pouvait... Neuf fois sur dix on pouvait faire des trucs de routine. Une fois sur dix on tapait sur des trucs où on pouvait faire mal. Pas... Oui, dézinguer un directeur général si vraiment on tombait sur quelque chose catastrophique. Mondomarket a des critères de délit importants. Si vous trouviez des fautes, enfin, des problèmes dans certains domaines particuliers... On va prendre, par exemple, de la bactério dans un truc alimentaire, ça ne rigolait pas. L'audit interne, c'est très, très bien. Le contrôle de gestion Mondomarket... Alors que je n'ai pas fait, chez Mondomarket... Enfin, si je l'ai fait chez Mondomarket. Je l'ai fait chez Astra-Calvé. Ca s'appelait Astra à l'époque. Oh, ce n'était pas drôle. C'est un contrôle de gestion que je n'aime pas, qui est tableurs, tableurs, tableurs. On empile des chiffres, on les envoie, reporting, quoi. Bon, ça existe en contrôle de gestion mais le contrôleur de gestion avait trois assistants avec lui. C'était épouvantable. Enfin, le contrôleur de gestion n'était pas du tout opérationnel. Il faisait de la compil de chiffres. C'était intéressant parce qu'on avait... On avait les coûts marketing, on avait niveau de chiffre d'affaires, le tarif. On faisait tous les comptes du P&L. C'est pas mal. On avait les prix usine, un contrôleur de gestion nous

envoyait les prix usine, régulièrement et on en sortait un résultat financier. Ça, c'est intéressant. Mais on n'avait pas beaucoup d'opérationnel, de discussions avec les opérationnels, etc. Donc Mondomarket, moi, je dis que c'était pas drôle. C'est très formaté. La grande doctrine d'Mondomarket il y a dix ans _aujourd'hui, je ne saurais pas vous dire_, c'était que vous occupiez un poste, vous étiez... On vous mettait à un poste et, normalement, quand vous arriviez _c'est très drôle, d'ailleurs_, le bureau devait être vide et il y avait une procédure. Et votre poste était décrit. Votre poste, c'était: petit un, petit deux, petit trois... Vous deviez faire ça. Vous aviez le descriptif de ce que vous deviez faire...Très anglo-saxon. Donc personne n'est irremplaçable. De toute façon, si le type meurt, vous en mettez un autre. "Tu passes trois jours. Tiens, tu lis." "Bon. Toi, tu es contrôleur de gestion, la description de ton poste est la suivante : tu as ça, ça et ça." Je pense que c'était pas tenable et je pense qu'ils ont changé. Aujourd'hui, je ne suis pas sûr que ce soit la même chose.

Christian, Contrôleur de gestion Projet, Central, Nationauto

ANNEXE 4-2. MISSION ASSIGNEE AU CONTROLEUR DE GESTION CHEZ MONDOMARKET

Financial Development

*"Mondomarket me semble attacher beaucoup d'importance **aux qualités humaines et relationnelles dans son processus de recrutement**. Les compétences techniques sont un pré-requis mais on sent une volonté d'employer des personnes ayant du dynamisme et de la passion. D'ailleurs, dans mon travail de tous les jours, je sens qu'on me laisse toujours assez de liberté pour exprimer mes idées et les développer."*

Depuis que je suis entré chez Mondomarket, j'ai eu l'impression de beaucoup progresser dans mes prises d'initiative. Il faut passer d'une approche scolaire où l'on répond, dans les limites imposées par l'exercice à un problème bien défini, à une approche plus professionnelle où les contours du problème restent flous et où les contraintes sont principalement budgétaires et humaines. En tant que contrôleur de gestion, je suis d'abord chargé d'analyser (avec d'autres) la performance financière de la structure dans laquelle je travaille, en termes de dynamisme et de rentabilité. Cette analyse suppose une compréhension assez fine des mécanismes qui régissent notre activité. Aussi, au sein de l'équipe de gestion, je me concentre plus particulièrement de l'analyse des coûts d'achat, de stockage et de distribution des produits. Je suis également impliqué dans les décisions concernant certains investissements de la société comme le lancement de nouveaux produits. En fait je m'investis dans des projets de plus en plus complexes. A cette occasion, je travaille avec des personnes de presque tous les services de l'entreprise : marketing, logistique, comptabilité. Je suis aussi amené à rencontrer des personnels extérieurs : prestataires informatiques, consultants... Pierre Boudon.

*"Mondomarket se positionne, et est dans la réalité, **un terrain immense pour exercer son métier avec passion, insuffler son dynamisme et sa motivation, son punch et sa volonté de faire avancer les choses**. Les efforts et les initiatives sont reconnues et encouragées, et on demande de plus en plus aux gens d'être leaders et force de proposition."*

L'atout de Mondomarket a été de me proposer chaque nouveau poste au bon moment, pas trop tôt mais pas trop tard non plus, et à chaque fois de me faire découvrir soit un nouveau business, soit une nouvelle fonction, mais toujours un challenge personnel et une vraie progression qui m'ont énormément développée. Je pense que les gens y sont reconnus pour leur talent et leurs qualités intrinsèques, pas seulement pour leurs talents professionnels. Les deux sont complémentaires et facteur de succès, ce qui permet de garder dans l'organisation des gens équilibrés et adaptables, avec qui travailler est passionnant. Mon rôle est tout d'abord de coordonner une équipe qui solidairement, suit et analyse les performances de l'entreprise mois par mois, produit par produit, client par client et travaille avec toutes les autres fonctions pour coordonner et chiffrer, lors de l'exercice budgétaire, toutes les hypothèses et les stratégies pour atteindre et dépasser nos objectifs. Les interlocuteurs sont multiples, les sujets variés et même illimités, le travail autant qualitatif que quantitatif. Passionnant mais très prenant ! Estelle Marie.

ANNEXE 4-3. MOTIFS DE SATISFACTION DES CONTRÔLEURS DE GESTION DE MONDOMARKET

Nature de la satisfaction	Motif de satisfaction	Illustration
Justesse d'une évaluation		Une situation, donc, pour laquelle j'étais particulièrement contente. En 2001, Moon a lancé une nouvelle tablette. C'était complètement nouveau comme technologie, même pour l'usine. Produire une estimation de coût du produit, ça a été assez long et fastidieux. Mais quand on a fait une évaluation trois mois après avoir lancé cette tablette, j'étais ravie de voir que tout ce qui avait été estimé, aussi bien comme potentiel de marché etc., il y avait, allez, une marge d'erreur qui était de plus ou moins 1%. Point . Et donc ça, je pense qu'en termes de crédibilité par rapport aux pays , ça a été une super avancée. Et pour moi, c'était vraiment... Un très beau souvenir, on va dire .
Satisfaction cognitive	Trouvaille	<i>Emilie, Contrôleuse de gestion, Catégorie, Soins de la Maison, Mondomarket</i> Donc il y a des expériences chez Mondomarket qui s'appellent "Non-productive Items", qui sont de faire des achats non productifs . Ça veut tout dire. C'est-à-dire d'aller renégocier des choses que personne n'avait pensé négocier . Et ça, c'est passionnant . J'adorais aller négocier le prix du timbre avec la poste. C'est passionnant. Donc aller négocier l'in-négociable. Aller négocier le prix du kilowatt/heure et mettre en œuvre des nouveaux systèmes pour aller grappiller dix francs six sous mais dont la somme sera réinvestie dans le marketing. Tout ça, c'était enthousiasmant parce qu'il y avait le côté, que j'aime bien fondamentalement, de la négociation typique appliquée à un joli projet qui sortait un peu des choses et de mettre en œuvre un projet différent, qui était la cession de marques. Faire rentrer le plus possible d'argent dans une marque est un projet passionnant. En dehors des plans. <i>Edgar, ex-Directeur du contrôle de gestion, Division France, Mondomarket</i>
	Réduction de la complexité	C'est intéressant. C'est un travail de logistique de l'information. Je crois qu'il m'a vraiment donné même la capacité de comprendre, d'écouter, de mettre en place des choses qui sont simples pour tout le monde . Parce qu'on ne parle pas la même langue. C'est assez difficile quelquefois de se faire comprendre de tous de la même façon. Il y a vraiment une valeur, je crois, au niveau du processus de gestion des informations. <i>Heathcliff, Directeur du contrôle de gestion, Catégorie et Usine, Soins de Soi, Mondomarket</i>
Satisfaction cognitive et sociale	Vision transverse	Tu n'es pas vraiment impliqué dans les décisions stratégiques mais, ce faisant, tu vois comment le business marche, tu as la bonne vision de ce qu'il se passe dans toute l'Europe . Après, c'est à toi de faire plus ou moins une analyse dans le détail. C'est très intéressant. Ce n'est pas quelque chose qu'on peut faire dix ans mais c'est quelque chose qui est vraiment important parce que, si tu fais les choses complexes, compliquées, ça ne marche pas. Il faut que tu apprennes l'importance de gérer le processus avec simplicité. <i>Heathcliff, Directeur du contrôle de gestion, Catégorie et Usine, Soins de Soi, Mondomarket</i> Moi, ce qui me plaît bien, c'est le côté transversal des choses . Le fait de savoir... Parce que en BT et CT, on est très spécialisé dans son truc. Alors que, finalement, moi, j'ai une bonne notion de tout l'environnement, de tout ce qu'il se passe, de tout ce qui est important . Aussi, le fait de pouvoir lier les chiffres. De ne pas avoir une vision hyper bottom-up. Avoir une vision un peu « helicopter view » finalement . En faisant des petits ratios tout bêtes on voit, par exemple, que Soins de la Maison crache plus de profit mais a moins de croissance. Donc ça, ça me plaît bien d'avoir un petit cran au-dessus pour voir justement comment ça se joue au niveau total société. Est-ce qu'on a plus intérêt à investir sur Rixonu ou sur Abscisse ou... Des choses comme ça. Et ne pas raisonner que sur la marque, sur mon OP. <i>Catherine, Directrice du contrôle de gestion Corporate, Division France, Mondomarket</i>

Nature de la satisfaction	Motif de satisfaction	Illustration
Satisfaction cognitive et sociale	Etre au cœur de l'action	<p>Ce qui me plaît, c'est d'être dans le business, de faire quelque chose que je peux voir sur le marché. Tu peux vraiment comprendre les effets de tes décisions quotidiennes. Il y a vraiment une relation directe entre ce que tu fais quotidiennement avec les autres et le fonctionnement de l'usine. <i>Heathcliff, Directeur du contrôle de gestion, Catégorie et Usine, Soins de Soi, Mondomarket</i></p> <p>Et puis, il y a un jeu dans l'opérationnel. On a notre target. Est-ce qu'on va la faire? Ca a un petit côté ludique aussi. On est dans une sorte de match et... "Rien ne va plus. On ne va jamais y arriver..." "Ah mais l'espoir renaît!" Donc il y a une petite...<i>Charlotte, Contrôleuse de gestion, Business Team Soins de la Maison, Mondomarket</i></p> <p>Sinon, ce que j'aime bien, ce sont les lancements de produits. Faire le business plan à six ans, décortiquer une marque et bien comprendre toutes les problématiques marketing. En fait, donner tout l'éclairage financier mais au regard de tout ce que j'ai pu apprendre avant. Si je n'avais pas vraiment compris tout ce qu'il y avait derrière, j'étais incapable de donner la rentabilité de la marque. Et puis ce que j'aime vraiment, c'est travailler en mini-entreprise. <i>Anne, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Soins de Soi, Mondomarket</i></p>
Satisfaction sociale	Autonomie	<p>Une autre situation où vraiment j'ai trouvé que ce job était super agréable, ce qu'on appelle rewarding chez nous, c'est l'année dernière quand on a fait nos plans. Cette année-là, je n'avais plus de chef, j'avais un directeur financier qui s'occupait de tout ce qui était Soins de Soi Europe, donc, en fait, qui avait d'autres chats à fouetter. Et ici, au niveau du marketing, ils m'ont laissé entière autonomie. J'ai trouvé ça très gratifiant dans la mesure où on a bâti les plans, je les ai validés avec eux et on est allés présenter ça en haut lieu à Soins de Soi et de la Maison Europe. Et j'y suis allée comme étant la personne à l'origine de tout ça. On m'a fait participer à ce processus-là. Et c'était super, très agréable d'être intégrée à cette équipe où des gens sont là pour bâtir une stratégie à long terme, donc des vrais penseurs. Tu te dis: "Moi, je suis une petite contrôleuse de gestion. J'ai contribué, avec ma petite pierre, à cet édifice mais, ils reconnaissent mon travail et ils me font participer à leurs réunions. [...]" C'est que c'est très, très, très appréciable d'avoir, bon, OK, une certaine confiance de ton chef qui te permet d'avoir une certaine autonomie. Et, bon, après, la crédibilité, par derrière, ça vient conforter tout ça. Mais l'autonomie, c'est quelque chose de délicieux. Bon, pour peu que tu saches décrocher ton téléphone quand tu as un vrai souci et que tu ne sois pas en te disant: "Mon chef ne me voit pas. Je me cache et je ne fais rien." <i>Emilie, Contrôleuse de gestion, Catégorie, Soins de la Maison, Mondomarket</i></p>
Satisfaction sociale	Reconnaissance	<p>On a fait une réunion il n'y a pas longtemps avec le directeur marketing Soins de Soi, le directeur du développement, la responsable marketing Europe et moi. Et, à un moment, à la fin, ils disaient: "Qu'est-ce qu'il ne faudrait pas faire pour que Moon continue ses bons résultats?" Donc, que faudrait-il éviter de faire pour que vous vous cassiez la figure? Et j'ai été contente d'entendre le directeur du développement dire: "Il ne faut pas qu'Emilie parte." Donc, finalement, ce sont ceux que j'embête le plus et je me suis dit: "OK. Bonne reconnaissance de ce côté-là." <i>Emilie, Contrôleuse de gestion, Catégorie, Soins de la Maison, Mondomarket</i></p>
Influence sur le groupe	Visibilité stratégique	<p>A Bruxelles, j'ai travaillé directement dans l'immeuble où il y a le board de la société. Donc il y avait une exposition un peu plus forte parce que j'avais la chance de parler avec les managers de niveau très élevé. La sensation d'être vraiment au centre du monde. Toujours au courant de ce qui se passait, j'étais dans une position idéale en terme de visibilité et d'exposition. <i>Heathcliff, Directeur du contrôle de gestion, Catégorie et Usine, Soins de Soi, Mondomarket</i></p>
Influence sur le groupe	Influence sur le groupe	<p>Ca me plaît bien de vouloir changer les mentalités et se dire qu'on se réunit et qu'on essaie finalement de construire un truc tous ensemble et qu'on soit un groupe adulte et qu'on ne soit pas à la maternelle vis-à-vis du CD mais en terminale ou en fac, enfin, qu'on atteigne l'âge adulte. <i>Ça, ça me plaît bien. Catherine, Directrice du contrôle de gestion Corporate, Division France, Mondomarket</i></p>

ANNEXE 4-4. MOTIFS D'INSATISFACTION DES CONTROLEURS DE GESTION MONDOMARKET

Nature de l'insatisfaction	Motif	Illustration
	Tâches sans valeur ajoutée	Alors, ce n'est pas la partie que je préfère, c'est quand on doit mettre à jour... En fait, pour que notre système de business plan fonctionne, on doit mettre à jour plein de paramètres. <i>Anne, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Soins de Soi, Mondomarket</i>
	Vision réduite	On gère notre P&L mais oui et non, quoi. On ne gère pas nos stocks, on ne gère notre trésorerie forcément, on ne gère pas nos actifs. [...] Il y a peu de postes avec des responsabilités diverses assez jeune. <i>Charlotta, Contrôleuse de gestion, Business Team Soins de la Maison, Mondomarket</i>
		Quand tu manques d'informations. "OK. On compte sur moi pour faire des estimations d'augmentation etc." Mais, déjà, si ma base est fausse, je ne saurais pas le faire.
Insatisfaction cognitive	Fiabilité de la matière première	Emilie, Contrôleuse de gestion, Catégorie, Soins de la Maison, Mondomarket Des situations, oui, où je me suis dit: "Ras le bol", ça arrive parfois. Quand c'est un peu flou au niveau marketing, qu'est-ce qu'on va faire, etc. et qu'on dit: "Oui. De toute façon, ce sont les chiffres financiers qui vont trancher. " Et donc je trouve ça un peu facile parfois de dire: " C'est la finance qui va décider. " Parce que nous, on peut avoir une vue globale mais on n'est pas madame Irma. Et ça, je l'ai ressenti plusieurs fois. On m'a demandé de jouer à madame Irma et après on m'a dit: "Ah ben, c'est toi qui as dit ça, donc ça doit être comme ça." <i>Emilie, Contrôleuse de gestion, Catégorie, Soins de la Maison, Mondomarket</i>
	Ennui	En Catégorie, c'est vrai qu'il y a des moments de creux. Non mais, du coup, le revers, c'est qu'on n'est pas stimulé quotidiennement, donc c'est vrai qu'il y a des moments où on est un peu moins motivé. Et quand on n'est pas dans l'urgence, on a un peu du mal à se mobiliser. Parce que c'est plus des travaux de fond, des choses comme ça Il faut être un peu plus exigeant avec soi-même parce qu'on est vraiment tirés par toutes les tâches très, très opérationnelles. Donc il faut réussir à s'en sortir pour avoir la chance de faire des choses intéressantes. <i>Charlotta, Contrôleuse de gestion, Business Team Soins de la Maison, Mondomarket</i>
	Stress lié aux échéances	D'un côté, la charge de travail est énorme parce que ce qu'on a beaucoup à gérer. D'un autre côté, on a des objectifs, enfin, des impératifs de timing qui ne peuvent pas être déplacés, donc, quoi qu'il arrive, il faut qu'on reste le week-end... <i>Catherine, Directrice du contrôle de gestion Corporate, Division France, Mondomarket</i>
	Stress lié aux échéances	C'est vraiment difficile de mettre en place un bon process de reporting où tous les pays comprennent bien ce qui est demandé. Si ça ne marche pas, après, c'est l'horreur. Parce que, s'il y a un retard d'un pays, tu es décalé, tu ne peux pas commencer à travailler. S'il y a des retards, après, tout est décalé et tu risques vraiment de devoir travailler la nuit. C'est très stressant. <i>Heathcliff, Directeur du contrôle de gestion, Catégorie et Usine, Soins de Soi, Mondomarket</i>
Insatisfaction cognitive et sociale	Dépendance	D'autres situations désagréables? Peut-être pas dans cette catégorie mais dans l'autre catégorie dont je m'occupe, à savoir la lessive, où on est tellement noyés dans la grosse structure que parfois on nous demande vert un lundi et rouge le mardi sans aucune explication et il faut faire ça pour le soir. Et ça, je suis prête à le faire mais je veux des explications. Et, dans une grosse catégorie, c'est très, très dur d'avoir... Quand toi, tu es à petit niveau, tu ne comprends pas ce que tu fais, c'est nul. Donc là, j'ai eu envie de rendre mon tablier. Quand tu n'es pas au courant de la stratégie, que tu ne sais pas où tu vas. <i>Emilie, Contrôleuse de gestion, Catégorie, Soins de la Maison, Mondomarket</i>
	Perte de sens et changements intempestifs	

Organisation du travail	Donc ici, déjà, on a un rythme qui est totalement différent. Ici on est sur le feu en permanence. Il y a cinquante sujets qui sont ouverts et il faut savoir jongler et penser à tout et s'organiser. En plus, dès qu'on s'organise, de toute façon, on sait que la journée va totalement changer, donc... <i>Charlotte, Contrôleuse de gestion, Business Team Soins de la Maison, Mondomarket</i>
Gestion des demandes	C'est-à-dire que, quelquefois, il faut savoir dire non. Enfin, on a toujours des coups de fil, des demandes et on ne peut pas... Au début, surtout quand on ne comprend pas grand-chose, on passe beaucoup de temps à répondre. Aujourd'hui, par exemple, j'ai beaucoup de travail, donc je ne réponds pas au téléphone. Je vérifie ma messagerie pour voir s'il y a des choses importantes. Autrement, on se fait vite déborder et après c'est vrai que c'est difficile. Donc il faut bien peser les demandes et les personnes qui demandent. Il va sans dire que si mon chef de groupe me demande quelque chose ou si l'assistant chef de produit demande quelque chose, je ne vais pas le regarder de la même manière. Quoi que. Donc essayer d'analyser, de bien analyser la demande et de voir quel est le vrai délai derrière. Une fois qu'on s'engage vraiment sur des délais, les gens sont aussi honnêtes. Mais, après, il faudrait que je rééquilibre les priorités et que j'aille les voir, que je passe un peu de temps, un peu plus de temps même, d'aller un peu au-delà de leurs questions. Un petit peu comme les enfants. Une fois qu'on les a délaissés, après, on passe un petit peu plus de temps avec eux pour se rattraper, avoir une relation un petit peu plus de qualité, anticiper d'autres questions, apporter un petit peu plus, quoi. Ce sont vraiment des relations à construire. <i>Charlotte, Contrôleuse de gestion, Business Team Soins de la Maison, Mondomarket</i>
Insatisfaction cognitive et sociale	Toujours, dans le contrôle de gestion, c'est toujours un peu la... Parce que nous, on ne fait rien vraiment. Quelquefois, il y a la frustration de dire: "Je suis là à seulement faire des commentaires..." <i>Heathcliff, Directeur du contrôle de gestion, Catégorie et Usine, Soins de Soi, Mondomarket</i>
Fonction support et périphérique	Vu qu'on est responsables, en gros, de trucs hyper importants qui sont la PUF, le reporting, etc., dès l'instant où il y a un truc qui ne va pas, tout de suite, c'est: "Ah, C'est le CDG corporate qui a merdé" . Il y a un peu ce côté un peu bouc-émissaire. Le problème de l'informatique ou du contrôle de gestion ou de la comptabilité ou de ces métiers-là, c'est ce qu'on appelle des métiers-supports. Donc ça, c'est sûr que c'est toujours un peu frustrant parce que, dans les sociétés comme Mondomarket, il n'y en a que pour le marketing et les ventes. [...] Parce que, en fait, c'est jugé comme étant quelque chose... Ça doit marcher. Quand ça ne marche pas, on râle. Et puis, quand on fait des pieds et des mains pour mettre en place une super structure, on leur dit: "Vous avez vu? Ça marche!", ils nous regardent en disant: "Il manquerait plus que ça marche pas!" Ils ne se rendent même pas compte du boulot qu'il peut y avoir derrière et là, c'est vraiment ingrat, pour le coup. Alors, le contrôle de gestion, c'est pareil. <i>Anne, Contrôleuse de gestion, Business Unit, Soins de Soi, Mondomarket</i>
Insatisfaction sociale	Evidemment, il y a tout le côté coordination des business teams, parce que, quand on fait une PUF... On est un peu le chef d'orchestre ici et puis il faut faire en sorte que tout marche dans les temps. <i>Catherine, Directrice du contrôle de gestion Corporate, Division France, Mondomarket</i>

ANNEXE 4-5. LES MISSIONS ASSOCIEES AUX METIERS DE LA GESTION CHEZ BEAUTY OR NOT BEAUTY

Les métiers de la gestion et des finances s'assurent de la santé économique de nos " affaires "
 Les métiers de la gestion et des finances participent à la croissance de nos affaires en garantissant un haut niveau de performance financière. Leur vocation : optimiser l'allocation des ressources pour contribuer efficacement à la dynamique de croissance du groupe.

Contrôle de gestion, audit interne, trésorerie, comptabilité, fiscalité... les possibilités sont multiples.

Mission

Quelle que soit votre mission, vous travaillez en étroite collaboration avec la Direction Générale. Vous jouez en effet un rôle de conseil essentiel pour que croissance rime avec rentabilité. Dès le début, vous êtes un homme ou une femme d'action et pas seulement d'analyse : aller sur le terrain, à la rencontre des autres métiers est primordial pour se tenir informé et suivre l'évolution des investissements, du chiffre d'affaires ou des prix de revient industriels.

Très autonome, vous êtes rapidement amené(e) à prendre des décisions et rencontrez des personnes au plus haut niveau. Votre travail ne porte pas seulement sur les chiffres mais aussi sur des questions d'organisation : vous pouvez donner votre avis sur les lancements de nouveaux produits, la politique de tarification ... Il n'y a pas de tabous !

Pour acquérir une vision globale de nos métiers, un parcours sur mesure vous sera proposé. L'éventail de carrières qui s'offrent à vous, dans la gestion mais aussi dans les opérations, est en effet très vaste.

Très vite, vous aurez des responsabilités opérationnelles. Vous pourrez ensuite élargir vos responsabilités dans nos affaires ou développer une expertise tout en gardant une dimension opérationnelle. De nombreux métiers, comme le Contrôle de Gestion d'une de nos filiales comprennent un rôle de management et d'animation important. La grande complexité des questions de trésorerie, comptables, fiscales, ... fait aussi la richesse de ces métiers d'anticipation et d'influence.

Profil

Rigueur, méthode, sens aigu de l'analyse.

Sens de l'écoute, ouverture d'esprit, curiosité. Autonomie, esprit entrepreneur pour innover et convaincre. Le Contrôleur de Gestion est la conscience économique de l'entreprise. Il fait partie du Comité de Direction de l'Affaire commerciale ou de la Direction dont il a la responsabilité budgétaire.

Un rôle de conseiller au-delà du contrôle des coûts. Au-delà du simple contrôle des dépenses, vous comprenez comment les décisions se prennent, comment sont générés les coûts pour les analyser, mieux les anticiper et les contrôler. Vous vous tenez informés, par exemple :

- d'un tournage publicitaire
- de la mise en place d'une opération commerciale chez un distributeur
- du lancement d'une nouvelle crème de soin dans 6 mois
- de la rénovation d'un flacon de shampoing
- du recrutement d'un nouveau comptable

Vos missions : orienter, proposer, réaliser des arbitrages. Vous êtes très engagé(e) dans le business car vous êtes à l'origine des chiffres qui servent de base à la prise de décisions. Associé(e) à tous les choix de l'affaire, vous jouez un rôle de conseil auprès de la Direction Générale grâce à votre vision transversale de l'entreprise.

En accord avec celle-ci, vous concrétisez la stratégie à court et moyen terme en élaborant les plans et budgets.

Pour cela, vous devez connaître :

- les nouveaux produits prévus
- les objectifs de part de marché
- la répartition des investissements publicitaires
- les plans promotionnels à prévoir
- le prix de revient pour nos produits...

Vous contrôlez, analysez et orientez les investissements pour optimiser la rentabilité des marques, des produits...

Parmi les premières missions...

Contrôleur de Gestion du Marketing ou du Commercial : Rattaché au Contrôleur de Gestion de l'entité, vous gérez le budget d'une Direction Marketing ou Commerciale.

Assistant de Gestion : Rattaché au Contrôleur de Gestion, vous êtes chargé du reporting quotidien, mensuel et annuel, des simulations d'exploitation et le plus souvent du suivi des frais de fonctionnement.

Témoignages

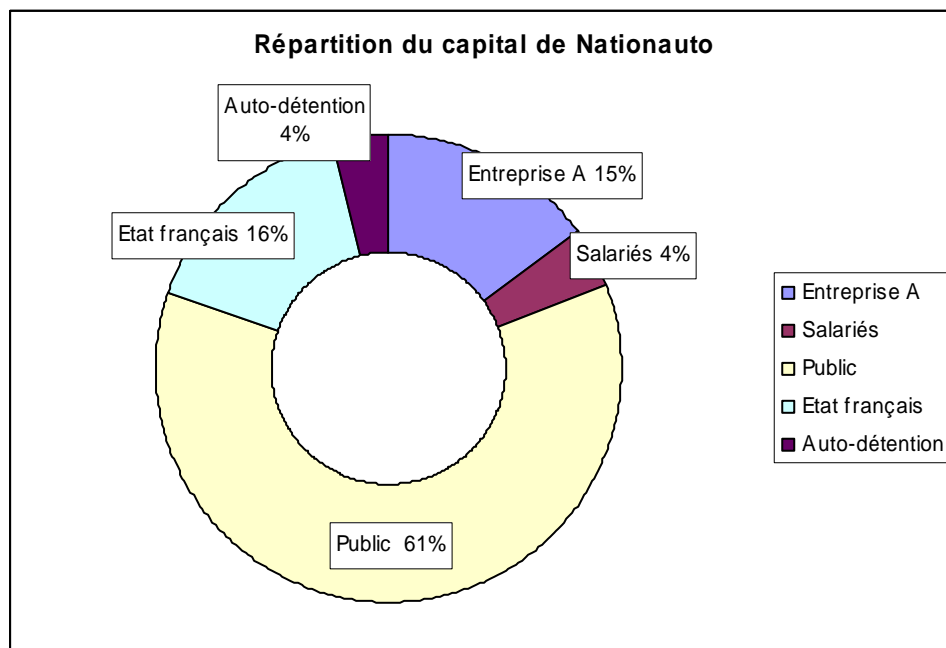
OLIVIER C., 25 ANS, FRANÇAIS, HEC

" Chacun fait son poste : on peut créer, innover... Je contrôle le budget alloué au marketing pour l'affaire Beauty or not Beauty Paris France. Mon rôle est de sensibiliser les équipes marketing à la meilleure façon d'allouer des ressources, et de les faire réfléchir sur leur mode de fonctionnement. "

SAAD H., 25 ANS, MAROCAIN, DESS FINANCE IAE DE TOULOUSE

" J'analyse bien sûr le chiffre d'affaires au quotidien mais j'étudie aussi la rentabilité des lancements et le positionnement des produits par rapport au marché. Ce que j'aime dans mon métier, c'est l'esprit d'équipe : on fait un travail de coordination avec les autres services. Il faut tout le temps recueillir les dernières tendances pour fournir les bons chiffres. Notre rôle est d'accompagner les opérationnels pour apporter des solutions. "

ANNEXE 5-1. NATIONAUTO : REPARTITION DU CAPITAL



Répartition du capital de Nationauto

ANNEXE 5-2. STRATEGIE DE NATIONAUTO

Sur le segment des voitures compactes (segments A et B ou II, assimilés véhicules particuliers et I2), Nationauto offre trois modèles complémentaires : Alpha, Bêta et Oméga.

Lancée en 1993, puis modifiée (« restylée ») en 1998 et en 2000, Alpha a fêté son deux millionième exemplaire en juin 2002 et inauguré une nouvelle collection avec des évolutions esthétiques intérieures et extérieures. Alpha reste une voiture à succès puisqu'elle a réussi en 2003 – dans sa onzième année d'existence – à garder une pénétration de 12,4 % sur son segment en Europe occidentale. Alpha est commercialisée avec deux motorisations essence 1.2 60 ch et 1.2 16 soupapes 75 ch associées à la boîte mécanique 5 vitesses ou la transmission Quickshift 5. Alpha est produite sur un site en Europe à Flins (France) et un autre en Amérique latine (Colombie).

Bêta II a succédé à Bêta en 1998 et a reçu, en 2000, la note de 4 étoiles en termes de sécurité passive par l'organisme européen Euro NCAP. En 2001, Bêta II a bénéficié d'un profond restyling et d'un fort enrichissement technologique notamment avec les motorisations Diesel 1.5 dCi et essence 1.2 16V. En avril 2003, Nationauto a lancé Nouvelle Bêta V6, perpétuant ainsi sa ligne de véhicules sportifs exclusifs. Ce véhicule, assemblé sur le site de Dieppe (France), a reçu un nouveau châssis ainsi qu'un moteur 3.0 V6 24V modifié de 255 ch, associé à une boîte de vitesses manuelle à 6 rapports au développement spécifique. En 2003, Bêta II occupe la deuxième place en Europe occidentale avec une part de 11,3 % de son segment. En janvier 2004, Nationauto lance une nouvelle gamme élargie, avec un design intérieur proposant de nouvelles selleries et ambiances, à l'extérieur des évolutions esthétiques avec un nouveau bouclier sur certaines versions et une nouvelle motorisation Diesel 1.5 dCi 100 ch. Pour les amateurs exigeants, la nouvelle Bêta Nationauto Sport 2.0 16V reçoit des évolutions châssis et une puissance portée à 182 ch.

En Europe, Bêta II est produite sur les sites de Flins (France), Valladolid (Espagne) et Novo Mesto (Slovénie). Bêta est également montée dans l'usine turque de Bursa (version tricorps), au Mercosur dans les usines de Cordoba (Argentine) et Curitiba (Brésil) et au Mexique dans l'usine Nissan d'Aguascalientes.

Introduit à la fin de l'année 1997, Oméga est un véhicule fonctionnel, anticonformiste et économique, qui complète l'offre de Nationauto sur ce segment. En 2001, la gamme a fait l'objet d'évolutions techniques importantes et s'est enrichie d'une version 4x4 (essence et Diesel) et de nouvelles motorisations essence 1.2 16V, 1.6 16V et Diesel 1.5 dCi et 1.9 dCi. Après avoir franchi en 2002 le cap du millionième exemplaire produit, Oméga a bénéficié en 2003 d'une seconde phase, avec un nouveau design, une progression du confort de vie à bord et un nouveau groupe motopropulseur 1.6 16v boîte automatique Proactive. Avec toutes ces améliorations, Oméga reste le leader incontesté sur le segment des assimilés véhicules particuliers avec, en 2003, une part de marché de 21,9 % en Europe occidentale. Oméga s'est vu attribuer 4 étoiles à l'issue des crash-tests de l'organisme indépendant Euro NCAP, devenant ainsi la référence en matière de sécurité sur ce segment.

Nationauto Oméga est produit à Maubeuge (France), à Cordoba (Argentine) et au Maroc. Sur le segment moyen inférieur M1 (ou segment C), le plus important du marché automobile européen en terme de volume,.

Extrait du rapport annuel de Nationauto 2003

ANNEXE 5-3. ORGANIGRAMME DE NATIONAUTO

Le Comité de Direction Nationauto est composé de vingt-neuf membres, en incluant les membres du CEG (Comité Exécutif Groupe). Les membres du CDR non membres du CEG sont hiérarchiquement rattachés à un membre du CEG. Le Directeur du Contrôle de Gestion, le Directeur du Design Industriel, le Directeur de la Qualité et le Directeur, Conseiller du Président, sont directement rattachés au Président. Il se réunit une fois par mois et dans le cadre de séminaires deux fois par an. Il est composé du :

Président-Directeur Général
 Directeur de la Communication
 Directeur Commercial Europe
 Directeur Commercial France
 Directeur de la Division Pièces et Accessoires
 Directeur des Technologies et des Systèmes d'Information
 Directeur des Services Financiers
 Directeur Général Adjoint – Industriel et Technique
 Directeur du Produit
 Directeur Général Adjoint – Directeur Financier
 Directeur des Relations Fournisseurs – PDG de Nationauto-Nissan Purchasing Organization (RNPO)
 Directeur Général Adjoint - Plan-Produit & Opérations Internationales
 Directeur du Contrôle de Gestion
 Directeur du Développement de l'Ingénierie Véhicule
 Directeur Général Adjoint, Président de Nationauto F1
 Président-Directeur Général de NCI Banque
 Directeur Amérique latine Nord
 Directeur des Fabrications et de la Mécanique
 Directeur de l'Ingénierie mécanique
 Directeur Général Adjoint – Directeur Commercial
 Directeur des Avant-projets, de la Recherche et des Prestations
 Directeur du Design Industriel
 Directeur Stratégie et Marketing
 Directeur des Opérations Internationales
 Directeur de la Division Véhicules Utilitaires
 Directeur Général Adjoint – Directeur Financier
 Directeur Général du Mercosur
 Directeur de la Qualité
 Directeur, Conseiller du Président
 Secrétaire général, Directeur des Ressources Humaines Groupe Nationauto

Structure du comité de direction de Nationauto

ANNEXE 5-4. LES MISSIONS DES METIERS DE LA FINANCE CHEZ NATIONAUTO

Parmi les métiers présentés comme relevant du contrôle de gestion sur le site internet de Nationauto apparaît le contrôle de gestion, les analyses de coûts, la comptabilité, le contrôle des investissements, et la synthèse budget et re-prévisions. Spécificité liée notamment au secteur d'activité, deux à trois de ces postes sont orientés vers des profils d'ingénieurs.

Contrôle de gestion : les contrôleurs de gestion ont pour mission d'améliorer les performances du groupe en matière de gestion.

Profil : école de commerce ou université plus diplôme d'expert-comptable.

Analyse des coûts (prix de revient) : cette fonction support dans le domaine économique aide à fixer les objectifs, à choisir des solutions et fournit à l'entreprise des informations de synthèse nécessaires au pilotage économique.

Profil : double formation : ingénieur + diplôme de gestion (ou expérience en gestion) ; école de commerce plus expérience sur un projet véhicules chez un fournisseur.

Comptabilité : cette fonction regroupe les personnes chargées de la consolidation (profil : expert-comptable avec une expérience professionnelle dans un cabinet ou en entreprise) ; les comptables achats/fournisseurs, les équipes qui traitent des méthodes comptables (profil : jeunes diplômés d'université, experts-comptables...) ; la comptabilité commerciale (profil : beaucoup de débutants niveau bac +2).

Contrôle des investissements : sa mission est de donner son avis sur tous les investissements du groupe. Son intervention se fait en amont des projets.

Profil : être spécialiste du domaine concerné (ex : un spécialiste des systèmes industriels pour un investissement en carrosserie).

Synthèse budget et re-prévisions : sa mission est de recueillir toutes les données de l'entreprise et d'établir des prévisions annuelles.

Profil : ingénieur (Polytechnique ou équivalent) avec expérience, contrôleurs de gestion...

Les missions assignées au contrôleur de gestion chez Nationauto – site internet Nationauto

Toute l'activité de l'entreprise peut s'analyser avec le bilan et le compte de résultats, mais aussi au travers **des liquidités que génère l'activité de l'entreprise**. Cette analyse se fait à la direction financière où travaillent Gratiane de Leusse, Mathieu Lorain et Antonio Candeias.

Gratiane de Leusse. Française, 32 ans. Diplômée de l'Ecole de Management de Lyon en 1993; titulaire d'un DECF (Diplôme d'Etudes Comptables et Financières). **Chargée de consolidation à la Direction Centrale de la Comptabilité.**

"Avant d'entrer chez Nationauto en septembre 2002, j'ai travaillé pendant 3 ans en tant que commissaire aux comptes dans un cabinet d'audit, puis 4 ans dans une société américaine comme responsable du contrôle de gestion France puis Europe, poste basé à Paris puis à Londres. Je tenais à intégrer un groupe français à caractère international : c'est pour moi un critère de performance et d'ouverture.

Le service consolidation est chargé d'établir les comptes du groupe Nationauto, pour les publications de juin et décembre, ainsi que pour chaque arrêté mensuel. La part d'analyse des résultats est primordiale et particulièrement intéressante. Elle est rendue nécessaire par l'environnement du groupe (actionnaires, analystes financiers, fournisseurs, concurrents, partenaires sociaux...) ; elle permet de faciliter les re-prévisions, la communication financière du groupe et la mesure des impacts des montages financiers envisagés.

Ce poste m'offre une vision globale du groupe Nationauto. Je me trouve au cœur de l'information financière, et au plus près de la performance de l'entreprise. Cela se traduit par une compréhension forte de son fonctionnement.

L'équipe que j'ai intégrée est jeune, très dynamique, volontaire quant à son niveau de performance et enrichie par de réelles qualités d'entraide et d'ouverture vers l'autre.

La suite ? Une des richesses de Nationauto est la possibilité d'évoluer vers des fonctions diverses, éventuellement à l'international. J'aimerais me diriger vers un poste incluant une dimension de management, tout en conservant une vision élargie sur l'entreprise."

Mathieu Lorain. Français, 26 ans. Ingénieur des Ponts-et-Chaussées. Titulaire d'un DEA Economie de l'énergie à l'Ecole Nationale Supérieure du Pétrole et des Moteurs (ENSPM), Paris en 2002. **Pilote fonction boucliers - accessoires extérieurs et façade avant à la Direction des Prix de Revient.**

Signe particulier : pratique le football en salle.

"J'ai découvert l'univers industriel de l'automobile et Nationauto avant mon embauche en octobre 2002 grâce à deux stages : un premier à la Division des Véhicules Utilitaires entre mes 2e et 3e années d'études; un second, de fin d'études, à la Direction des Prix de Revient (DPR) où je travaillais sur les coûts de revient de l'emboutissage sur le périmètre de la caisse. L'automobile, c'est un produit passionnant !

Mes missions portent sur l'analyse des coûts sur une zone du véhicule, en l'occurrence le groupe fonction "Boucliers / Accessoires extérieurs". En tant que pilote fonction DPR, je suis le garant sur ce périmètre de tous les résultats économiques : je dois en assurer la cohérence et aussi animer une vision transversale des coûts de ce groupe fonction sur tous les véhicules de la gamme. Je suis aussi le représentant DPR du groupe fonction amont de ce même périmètre. Notre rôle est de piloter les innovations et, pour ma part, plus particulièrement leur impact économique. Dans ce cadre, les échanges avec les fournisseurs sont nombreux.

L'aspect relationnel est primordial car ma fonction est au centre de nombreuses interfaces : direction des achats, ingénierie, fournisseurs... J'apprends beaucoup sur l'ensemble des missions de la Direction des Prix de Revient ainsi que sur celles des autres acteurs de l'entreprise.

Ce poste correspond parfaitement à ma double formation : école d'ingénieurs complétée par une spécialisation plus économique. Deux registres que je souhaite conserver pour mes prochaines fonctions."

Antonio Candeias. Français, 27 ans. Formation : BTS Comptabilité-Gestion. **Poste actuel : comptable achats au département POE-EDI (Pièces Ouvrées à l'Extérieur/Echange de Données Informatisé).**

Signe particulier : amateur de bricolage.

"En 1999, à la fin de mes études, une agence d'intérim m'a proposé une mission chez Nationauto. Le département comptabilité achats recherchait du personnel en raison de la mise en place du logiciel SAP et de la centralisation sur un seul site du règlement des factures fournisseurs. A la fin de cette mission, j'ai été embauché au poste que j'occupe actuellement.

Le département POE/EDI traite les factures envoyées par télétransmission par les fournisseurs. Il comprend 13 personnes : un responsable, une assistante et onze comptables Achats.

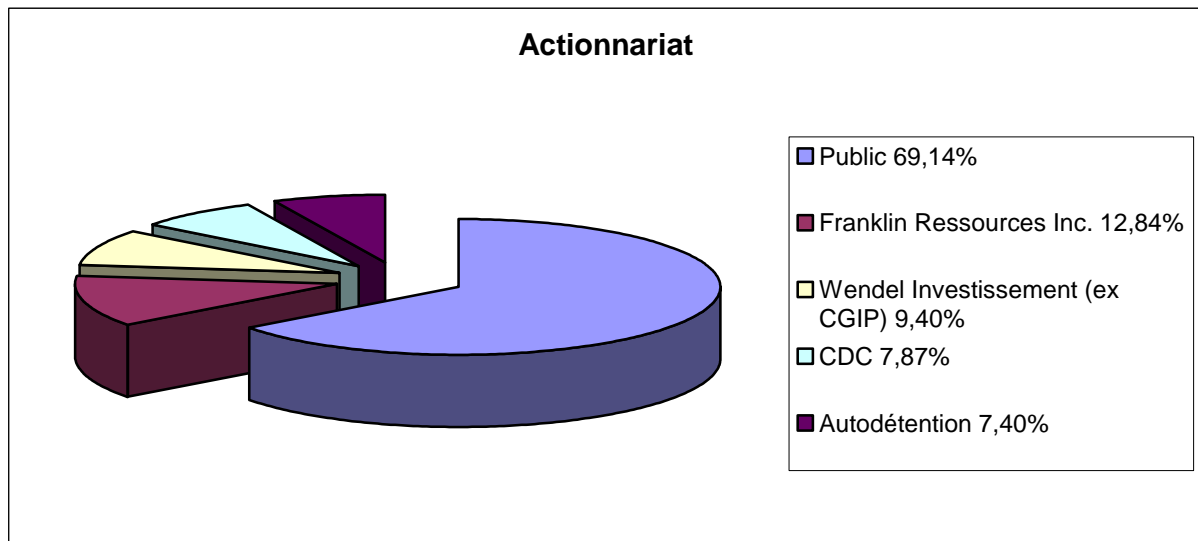
Concrètement, je suis chargé d'analyser les écarts entre les factures des fournisseurs et ce qui a été réellement livré. Lorsque la facture correspond à la livraison, le logiciel SAP effectue le rapprochement automatique pour émettre directement le paiement : il n'y a pas d'intervention manuelle. En revanche, en cas d'écart de prix ou de quantités, je suis chargé de traiter le problème et de délivrer le "bon à payer".

L'intérêt de mon poste réside notamment dans la variété des problèmes rencontrés et dans la possibilité de nouer des relations avec différents services du groupe. J'apprécie le fait de travailler dans une entreprise dynamique et innovante.

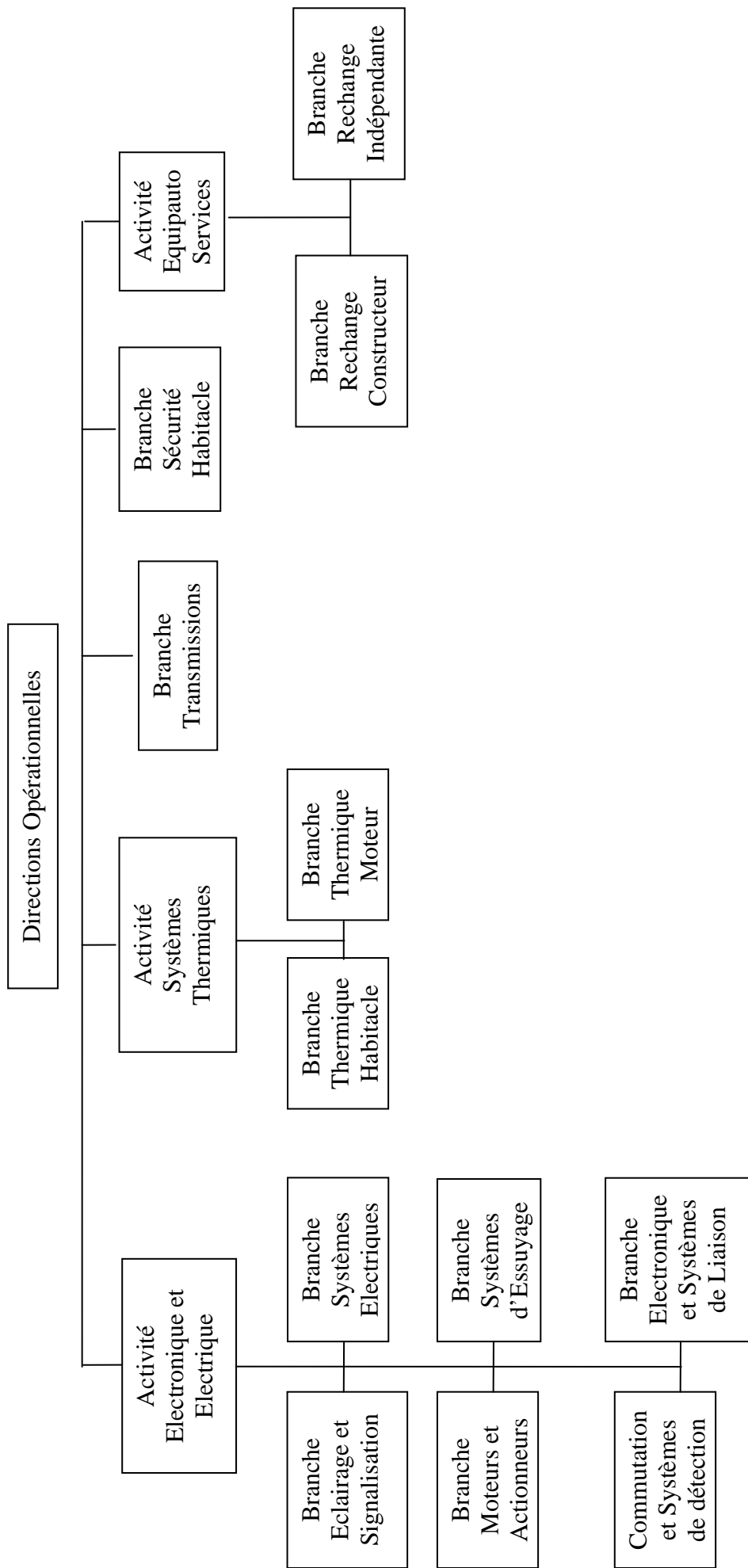
Je souhaitais avant tout travailler dans une grande entreprise : on a accès à des postes très différents et on bénéficie d'opportunités d'évolution. Il est possible de travailler pendant 3 ans au même poste, puis exercer un métier totalement différent. Pour ma part, j'aimerais évoluer vers le contrôle de gestion ou le reporting, voire la consolidation."

Témoignages de "financiers" issus du site de Nationauto

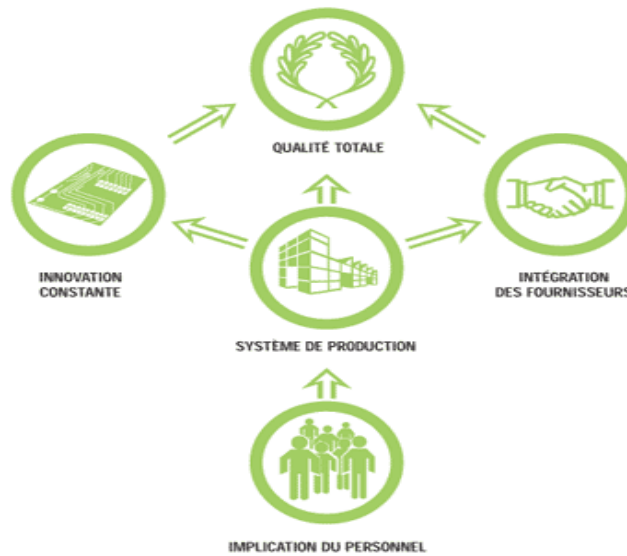
ANNEXE 5-5. ACTIONNARIAT D'EQUIPAUTO



ANNEXE 5-6. ORGANISATION GENERALE D'EQUIPAUTO



ANNEXE 5-7. EQUIPAUTO : LES 5 AXES



- Implication du personnel

Impliquer le personnel, c'est reconnaître ses compétences et les améliorer par la formation, lui donner les moyens d'exercer des responsabilités, l'inciter à faire des propositions d'amélioration et à participer activement au fonctionnement d'une équipe autonome.

- Système de production Equipauto (SPE)

Le SPE est destiné à améliorer la productivité et la qualité des produits et systèmes. Les moyens mis en oeuvre sont : l'organisation en flux tirés, la flexibilité des moyens de production, l'élimination de toutes les opérations improductives et l'arrêt de la production au premier défaut.

- Innovation constante

Pour concevoir des produits innovants, faciles à fabriquer, de qualité et au meilleur coût tout en réduisant les délais de développement, Equipauto généralise l'organisation en équipes projets et l'étude simultanée des produits et des process.

- Intégration des fournisseurs

L'intégration des fournisseurs permet de bénéficier de leur capacité d'innovation, de développer avec eux des plans de productivité et d'améliorer la qualité. Equipauto établit et maintient à long terme, avec un nombre restreint de fournisseurs choisis parmi les meilleurs mondiaux, des relations étroites et profitables aux deux parties.

- Qualité totale

La qualité totale a pour raison d'être la satisfaction des clients. Pour répondre à leurs attentes en terme de qualité des produits et des services, elle est mise en oeuvre par tous les membres de l'entreprise et les fournisseurs.

ANNEXE 5-8. EQUIPAUTO : LE MYTHE FONDATEUR

Comment Equipauto est-il parvenu à suivre ces évolutions ? M.Georges présente ce virage stratégique comme le résultat d'une combinaison de plusieurs facteurs : Equipauto a connu une grave crise, et l'arrivée de M.Dinetôt a cristallisé les espoirs. En réaffirmant simplement des considérations de base qui avaient été quelque peu oubliées, il est parvenu ainsi à imposer à la fois sa stratégie mais également sa vision de l'organisation et du marché.

L'organisation décentralisée comme une mise à mort des baronnies.

Ce qui s'est passé... Donc le Ferrada, on va dire, « historique », c'était garnitures de friction, embrayages, thermique. Donc organisé par métiers, divisions, etc. Est arrivé après 1968, donc en 1970, l'électrique. Murshill, Cibia, Paris-Lyon, etc. Et, à l'époque, il y avait monsieur Abeille qui, lui, était reconnu comme...

C'était le...

*Il était président du conseil d'administration. Et puis il y avait une génération de 35-40 ans dont l'objectif était de prendre le pouvoir en 1980-1985, au moment où l'ancienne génération partirait en retraite. Et là, l'acquisition, donc le déploiement dans l'électrique s'est fait sous une forme où... Donc je vous disais que Bosch était intéressé. Et donc on a mis les actions Ferrada et les actions Bosch dans une même ligne financière d'équipements automobiles dont allait dépendre tout l'électrique et donc il y a une équipe qui n'était pas présente dans le mécanique et thermique qui finançait la totalité, qui s'est appuyée donc sur l'électrique pour prendre le pouvoir. Et, pour ce faire, **a interdit au contrôle de gestion d'Equipauto de rentrer dans l'électrique et de déployer les standards.** Les standards d'organisation, notamment, par métiers, divisions. Le contrôle d'exploitation, etc. Donc on est resté... Et puis monsieur Abeille est parti. Il a été remplacé par une personne consensuelle qui a gardé déjà deux secteurs très distincts (secteur électrique, secteur mécanique) et, en plus, a eu des vellétés de se développer, malgré le premier choc pétrolier, de continuer à se développer dans le hors-automobile. Et donc là il y a eu un secteur hors automobile aussi mené de main de maître par un homme extrêmement énergique mais aussi ambitieux. Et donc on avait des équipes concurrentes. Tout ça se retrouvait alors dans un système d'information où les gens ne parlaient pas le même langage, où les informations n'arrivaient pas au même moment. Bon, le contrôle de gestion groupe, il y avait des baronnies, il y avait des contrôles de gestion secteurs. Le groupe ne faisait qu'additionner des chiffres. **Tandis que monsieur Dinetôt est arrivé, il a dit: "Moi, je veux un seul secteur financier et mon niveau de contrôle, c'est les divisions. Je veux avoir 100 divisions dans 11 métiers."** Donc la branche n'est pas une baronnie. La branche est un niveau de pertinence stratégique, de déclinaison de nos objectifs stratégiques en objectifs opérationnels, certes. Donc le directeur des ventes fait partie du management comité, donc avec le président. Donc il est une charnière extrêmement importante. Mais le reporting de gestion groupe a une vision sur la division. **Le contrôle groupe se fait sur les divisions par l'intermédiaire des branches.** C'est différent. Dans d'autres groupes, on a des grands secteurs. Chaque secteur va avoir son contrôle de gestion, va donc mener comme il veut ses petites affaires et puis il y aura un président qui parlera aux trois secteurs mais qui n'aura quasiment pas de vue sur la gestion opérationnelle et sur ses responsables opérationnels. Donc les directeurs de branche dépendent directement de Thierry. Comme des directeurs réseau. Les directions de division dépendent des directeurs de branche. Mais Thierry donc a une vue, on va dire, quasi quotidienne sur la performance de ses directeurs de division.*

Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Equipauto

- Et tout de suite monsieur Dinetôt a réussi à s'imposer et à imposer sa vision des choses? Comment ça s'est passé?

*Il a imposé sa vision du fait que le groupe était ralenti et donc dans l'expectative. Donc il a apporté une vision. Parce que disons qu'on n'avait plus les moyens et on n'avait plus de vision. Un moment de crise. Mais il a apporté une vision, une stratégie. Des objectifs, une stratégie et puis l'actionnaire a fait son travail. C'est-à-dire, un, a nommé monsieur Dinetôt sur une certaine politique et une stratégie. Et puis, deux, il a **reconsolidé quand même le bilan et réduit l'endettement, redonné des moyens**. Mais je crois que le message, un, ça a été un message compris par Equipauto puisque les bases, les basiques, il n'y avait pas une rupture totale. **Il a réaffirmé certains basiques qui avaient été oubliés**. Parce que, sur le basique de la division autonome et de la responsabilité, ensuite, pendant dix ans, il y a eu une guerre des chefs qui avait oublié que l'organisation était pour le service clients. Eux, ils s'organisaient pour faire ces pouvoirs et contre-pouvoirs. Donc le groupe était quasiment moribond à cause de la guerre des chefs qui avait duré dix ans. Donc Dinetôt a dit: "Les chefs, pffuit. Le politbüro, je le mets de côté et je réaffirme les valeurs de base" qui existaient donc chez Ferrada jusqu'en 1973.*

*Monsieur Dinetot a donc confirmé immédiatement les caractéristiques qui font les points forts d'Equipauto. C'est son **organisation décentralisée et responsabilisée**. Donc la primauté à cette organisation managériale groupe-branches-divisions dans une optique décentralisée, c'est-à-dire où la division _et c'est ce qu'on avait mis en place dès après les événements de 1968_ est autonome, c'est-à-dire qu'elle a ses moyens propres, elle a ses objectifs et elle est redevable, donc elle respecte ses objectifs.*

Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège, Equipauto

Cette structure est si centrale dans la représentation que les acteurs ont d'Equipauto, que la tentative de changement opérée par le successeur de M. Dinetôt -M. Navarro- a été vécue comme une errance. Il a fallu moins de huit mois pour que M. Navarro soit débarqué. M. Relais, ancien directeur financier de M.Dinetôt, a été nommé PDG en mars 2001, et est revenu immédiatement aux anciennes méthodes.

*En fait, c'est assez symptomatique, d'ailleurs, il y a eu Sylvestre Dinetôt, jusqu'en juin 2000, et suite à cela, il a passé les rennes à un type qui était là depuis un an et qui était de l'extérieur d'Equipauto, qui venait de chez Alstom, qui s'appelait Henri Navarro, et qui **a souhaité vraiment changer la culture Equipauto**. La culture de "l'action-réaction", action immédiate, plan d'action, réduction des coûts...Il s'est dit: "On arrête un peu cela, on va voir à plus long terme, de faire une stratégie long terme. **L'action s'est plantée monstrueusement. Les résultats aussi, avec**. Parce qu'en plus, ça coïncidait un peu avec un retournement de situation aux Etats-Unis, puis en Europe. **Donc, ça s'est planté. Que s'est-il passé? M.Navari, en mars 2001 était débarqué et c'est Thierry Relais, qui est un peu "l'ancienne école", qui a été remis aux commandes, et on est reparti sur le même topo: plans d'actions, etc...Et on a tout de suite senti. Et dans le domaine financier, c'était très sensible. On était très pointus jusqu'en mars 2000, pendant un an, on a senti le relâchement. Donc, humainement, car les contrôleurs financiers sont comme tout le monde, si on ne leur met pas la pression, on "coulifie". Et en mars 2001, on a tout de suite ressenti la pression, les plans d'action arriver, et le redressement s'est tout de suite fait sentir. Thierry Relais, et ce n'est pas parce que c'est mon patron que je dis cela, a d'une part adressé le problème des résultats immédiats, c'est-à-dire qu'il a tout de suite mis le doigt sur la rentabilité immédiate: restructuration, réduction du nombre de sites.***

Olivier, Contrôleur financier, site, Equipauto

*Il y a plusieurs choses. Déjà, il y a l'historique du groupe. **Il y a eu un contrôleur financier groupe qui a été très.... En premier, il y a eu Sylvestre Dinetôt, qui a mis la pression sur tous les indicateurs financiers, sur la restructuration financière du groupe. Il a mis à l'époque, à la tête du contrôle financier, Thierry Relais qui est maintenant***

Président du groupe, et qui a une personnalité relativement forte. Et qui a imposé un contrôle financier fort. Et qui avait l'oreille de Dinetôt, et tout cela a fait que cela allait dans le même sens. Et puis, la culture maison est restée.

Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto

D'Iribarne (1989) ne nie pas qu'il est parfois nécessaire de maintenir un certain degré de centralisation, mais selon lui, les méthodes utilisées seront d'autant plus efficaces qu'elles n'entreront pas en conflit avec la logique de l'honneur.

Les groupes industriels sont souvent issus de mariages difficilement consommés entre des entreprises de traditions diverses. On entend dire couramment que leurs structures "féodales", sont régies par des "barons" fort jaloux de leurs prérogatives et que, pour y mener des politiques cohérentes et efficaces, il faut "briser" ces structures et mettre ces barons au pas. Les difficultés d'intégration des grandes fonctions de l'entreprise : la production, la recherche, le commercial, suscitent des commentaires analogues. Et les nouveaux monarques qui règnent sur nos entreprises, renouant volontiers avec un antique idéal de centralisation monarchique, s'attachent à juguler un éparpillement féodal. Or, quand on connaît le destin de notre monarchie, on ne peut que s'interroger sur les mérites de cet idéal. Les considérations de Tocqueville sur la chute de l'Ancien Régime, celles de Montesquieu sur la corruption des monarchies n'ont sans doute rien perdu de leur actualité. (1989, p. 99)

Est-ce à dire qu'il faille accepter passivement l'existence de pareils barons indociles et celles de filiales, d'usines, de services qui mènent leurs stratégies de puissances autonomes, au mépris d'une politique d'ensemble? Non, certes. Mais pour éviter pareilles dérives, il vaut mieux utiliser les ressources qu'offre le sens de l'honneur de chacun, que de heurter celui-ci de front. (1989, p. 101)

Le site d'Equipauto présente cette méthode en ces termes :

Pour assurer la satisfaction des clients, Equipauto utilise la méthode 5 Axes, pierre angulaire de notre culture d'entreprise. Cette méthode est appliquée partout dans le monde, par tous nos salariés et nos fournisseurs afin de livrer "zéro défaut" au client.

ANNEXE 5-9. MOTIFS DE SATISFACTION DES CONTRÔLEURS DE GESTION EQUIPAUTO

<u>Nature de la satisfaction</u>	<u>Motif de satisfaction</u>	<u>Illustration</u>
Satisfaction cognitive	Polyvalence dans les petites structures	<p>Donc, j'ai été contrôleur financier d'un petit site [...]. Donc, là, c'était un rôle large parce que je chapeautais la comptabilité, la trésorerie et l'informatique. Mais pour une toute petite activité. J'étais seul, j'étais à la fois contrôleur financier, contrôleur de gestion. Là, vous avez moins besoin de formaliser un certain nombre de choses parce que les interlocuteurs sont proches. Sur les 100 personnes, vous avez 60 opérateurs et donc, finalement, le nombre d'interlocuteurs de structure était très faible. Donc, vous n'avez pas besoin d'écrire des procédures en permanence, vous n'avez pas besoin d'avoir des systèmes d'information extrêmement performants. Tout se fait très facilement, à partir de discussions, de rencontres, de réunions, tout est très simple en fait. <i>Bernard, Contrôleur de gestion, Branche, Equipauto</i></p> <p>L'avantage d'une petite structure, c'est que tu touches à tout. Parce que tu as très peu de monde, alors forcément tu fais tout. [...] J'avais la partie reporting mensuel, donc tu as ton P&L, tes analyses, tes machins, tes trucs. Tout ce qui était coûts de revient également. En plus, là c'était intéressant parce que là-bas, c'est rare chez Equipauto mais on mettait en place une méthode ABC. [...] Et j'avais des études qui étaient plus spécifiques. Par exemple je travaillais sur un business plan pour le lancement d'une nouvelle activité. C'était passionnant parce que j'avais la partie financière et je travaillais avec les départements. Ensuite j'ai bossé sur des études de rentabilité. J'avais ce qu'on appelle le rendement matière aussi des rentabilités en termes d'optimisation des matières. J'ai travaillé sur tout ce qui était aussi demandes d'investissement. Donc procéder à la réalisation de demandes d'investissement et leur suivi, voir comment se structure le projet. Et tout ce qui était aussi cotations clients. <i>Laura, Contrôleuse de gestion, site, Equipauto</i></p>
Satisfaction cognitive	Autonomie	<p>Le gros avantage d'Equipauto, c'est quand même l'autonomie. C'est vrai que tu taffes comme un fou mais, comme Equipauto n'aura pas tendance à surstaffer ses équipes, tu récupères des postes qui sont assez larges et sur lesquels tu es assez autonome parce que tu es contrôleur de gestion. Au-dessus de toi tu as le contrôleur financier et puis le directeur de la division. Donc il faut que tu fasses ton boulot. Le contrôleur financier encadre beaucoup d'autres gens, donc tu es vraiment assez libre sur ton poste. Ça, c'est un bon point d'Equipauto. L'autonomie. Et puis les opportunités. <i>Vincent, Contrôleur de gestion, division, Equipauto</i></p> <p>Disons que c'est extrêmement varié. Ça me plaît beaucoup. Dans mon poste, j'ai un choix très large des sujets auxquels je peux m'intéresser. <i>Boris, Contrôleur financier usine, Equipauto</i></p> <p>Lorsque j'ai été directeur financier de la petite entité, ce que j'ai beaucoup apprécié, c'est que tout en étant jeune, je travaillais déjà à choisir le bon business pour Equipauto, les bons clients, la bonne stratégie industrielle, de façon à talonner le numéro un de l'époque. Donc, j'avais ce challenge de croquer des parts de marché au numéro un mondial qui était passionnant. Et j'avais malgré mon jeune âge, une autonomie assez importante. <i>Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto</i></p>
Maîtriser son domaine	son	<p>Pour l'instant, c'est le poste dans lequel je me suis le plus éclaté, oui. Parce qu'il y avait beaucoup de choses et puis, au bout d'un an et demi, enfin, sans fausse modestie, j'avais l'impression de bien le maîtriser, donc j'étais à l'aise. A la fin aussi, juste avant de partir, ça, c'est dommage, on avait commencé à faire aussi un système qui permettait de suivre les charges qui allaient tomber dans les</p>

Nature de la satisfaction

Motif de satisfaction

Illustration

mois qui venaient. [...] **Il n'y avait pas grand-chose et puis on avait réussi à installer une petite mécanique qui roulait bien.** Donc ça, c'était une bonne expérience aussi. Enfin, c'est des trucs tout bêtes mais quand tu arrives à le faire...*Vincent, Contrôleur de gestion, division, Equipauto*

[Des satisfactions], j'en ai eu plein. Particulièrement au Mexique. **Parce que j'ai senti que tout ce que je faisais avant de la valeur ajoutée.** C'est-à-dire, quand on fait un business plan ou un plan d'investissement, **quand on fait des analyses sur le rendement matières et qu'on voit qu'il augmente, c'est super.** Quand on voit qu'on arrive, **en bidouillant des petits tableaux**, à améliorer la rentabilité parce qu'on baisse les coûts des produits, c'est super. *Laura, Contrôleur de gestion, site, Equipauto*

Moi, je préfère arriver dans une situation où tout va mal et essayer de donner de la lisibilité. Il vaut mieux être dans une tempête et commencer à voir clair devant, plutôt que d'être dans un calme plat avec un vague brouillard autour. Je dirais qu'à partir du moment où vous êtes dans une tempête, vous pouvez dire que pour s'en sortir, il faut travailler là, là et là. Et concentrer votre énergie là et pas ailleurs. Donc, on arrête d'entretenir la mariée. On choisit telle direction. A la limite, c'est peut être plus difficile d'être un bon contrôleur quand tout va bien. A quoi sert un contrôleur quand tout va bien? Quand on est dans une phase de tempête, **la valeur ajoutée du contrôleur arrive probablement plus vite**, parce que les gens, dans les phases de tempête travaillent tous dans des sens différents. Donc, souvent, il faut essayer de faire un bon diagnostic, de bien écouter les gens, de débroussailler en fait. **Souvent le rôle du contrôleur de gestion c'est de débroussailler les choses qui paraissent inextricables.** Ce qui vous paraît être une montagne, vous le saucissonner comme un gâteau, en tranches, en faisant bien attention que la somme des tranches fasse bien le gâteau, parce que parfois, on saucissonne et on ne prend que ce qui nous intéresse. Donc, il faut être capable de saucissonner puis d'attaquer chaque problème ensuite, différemment, avec un groupe d'action, un commando de choc sur chacun de ces sujets. **Et l'entité redémarre.** *Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto*

Satisfaction cognitive et relationnelle

Obtenir des résultats « tangibles »

Tu vois, tu es vraiment plongé dans l'usine. Ce qui est bien, **c'est d'être vraiment en contact avec les gens de production.** Moi, je suis basé en production. C'est aussi le fait de la particularité d'une UAP. C'est une entreprise à l'intérieur de l'entreprise et donc voilà. C'est un boulot où tu es avec les responsables d'UAP. C'est marrant. Donc ça, ça me plaît. C'est des choses que je n'avais pas vues. Je n'avais pas travaillé trop sur les stocks, la matière, les efficacités MOD, les délais, etc. Donc ça, c'est vachement complémentaire de ce que j'avais fait. *Félix, Contrôleur de gestion usine, Equipauto*

Satisfaction relationnelle

Variété des interlocuteurs et proximité des opérationnels

Je dirais que toutes les expériences de sites industriels, c'est clairement **le fait d'être en contact permanent avec des dizaines de personnes. Ce sont des relations sociales extrêmement riches.** Avec des personnes très diverses: des ingénieurs, des techniciens, des opérateurs. La partie sociale est extrêmement riche, et si vous jouez le jeu, si les gens voient que vous travaillez dans l'optique de la survie de l'entreprise à long terme, de l'intérêt à terme de l'entité dans laquelle vous êtes, alors ils veulent bien travailler avec vous. [...] Aujourd'hui, je dois dire que de travailler le matin avec les Chinois, le soir avec les Mexicains, la journée avec les Brésiliens, les Allemands et les Espagnols... C'est très enrichissant. Donc, dans les bons souvenirs, il y a l'aspect social, l'aspect international. En ce moment, c'est surtout le fait de faire progresser toute une équipe, de les faire atteindre un niveau élevé, c'est intéressant. *Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto*

ANNEXE 5-10. MOTIFS D'INSATISFACTION DES CONTRÔLEURS DE GESTION EQUIPAUTO

Nature de l'insatisfaction	Motif de l'insatisfaction	Illustration
Instabilité		Les priorités, le problème, c'est qu'elles peuvent bouger beaucoup aussi. Il y a des gens qui ne comprennent pas comment les priorités peuvent changer du jour au lendemain, etc. Et on sait qu'il reste toujours plein de choses à faire. <i>Boris, Contrôleur financier usine, Equipauto</i>
Interruptions		Et les coups de fil. On demande également... Et des mails aussi. Toujours on demande des trucs. Il y a beaucoup de ça. Des gens qui me sollicitent pour des choses qui ne m'intéressent pas forcément. Je ne pense pas qu'il y ait une valeur ajoutée mais des choses un peu administratives... Quand ils voient que je ne réponds pas, ils m'appellent sur le portable. <i>Boris, Contrôleur financier usine, Equipauto</i>
Insatisfaction cognitive		Ça, je me passerais bien des actualisations de gammes. C'est ni plus ni moins que de la saisie dans l'AS 400. En plus ce serait bien si les méthodes pouvaient le faire au lieu que ce soit le contrôle de gestion. <i>Félix, Contrôleur de gestion usine, Equipauto</i>
Désintérêt de la tâche et sur-spécialisation		Nos jobs sont quand même très cost control . Des aspects purement financiers, il n'y en a pas. Montage de financement. Des aspects fiscaux, il n'y en a quasiment pas. Des aspects juridiques non plus. Et je trouve que ça manque dans la dimension financière. [...] Alors soit on est né dans l'aspect cost control, on s'y plaît, on s'éclate. Au bout de deux ans, quand on a bien maîtrisé tout le kit, on se dit : "Ouais, je vais mettre ça, machin, dans la division X". Ça peut plaire. Mais, je conçois que ça puisse parfois donner quelque insatisfaction. <i>Rachel, Contrôleur financier site, Equipauto</i>

Nature de l'insatisfaction
Motif de l'insatisfaction

Oui, tu as vraiment la pression. [...] Généralement, tu as beaucoup de pression sur les résultats... Et puis voilà, quoi, vraiment tu te fais engueuler. **Tu es là pour passer pour un con et te faire engueuler. Ça, c'est sûr.** "Mais vous n'avez pas atteint le budget!!!" *Félix, Contrôleur de gestion usine, Equipauto*

C: Et par rapport au poste de responsable du contrôle de gestion, là aussi, vous notez une grosse différence en termes de charge de travail?

Non. C'est plus la pression. Clairement, quand vous êtes responsable du contrôle de gestion, vous n'aurez un gars en direct qui va vous dire: «Qu'est-ce que tu as... sur tes résultats?». **Vous êtes protégé par le contrôleur financier.** En revanche, le contrôleur financier, il faut savoir que si une division fonctionne mal, ça correspond à une réalité, ça se voit régulièrement, vous pouvez très bien avoir Thierry Relais qui débarque, et qui vous dit: «Quel est votre plan pour vous sortir de là?». Et vous devez avoir un plan construit, et c'est vous le responsable. Si vous n'avez rien, ça ne se passe pas bien!

Il y a un N-2 de Thierry Relais qui s'appelle Alban Bleu qui est responsable de toute l'activité électronique et électrique, sur un site dont je connais bien le contrôleur financier, donc, c'est comme cela que je le sais, ça ne se passait pas bien, ils étaient deux points en dessous de leur budget depuis un petit moment, c'est ce qu'il s'est passé. **Une descente, prévenu quinze jours avant, avec présentation des plans d'action.** Et le plan d'action, on ne vous demande pas seulement d'analyser, de dire: «Le service achats, il n'est pas au budget...». **On vous demande ce que vous allez faire. Réduction des fournisseurs, resourcing des fournisseurs, éventuellement, on vous demande de dire que si l'activité n'est pas profitable, on ferme l'usine.** C'est pour vous dire qu'on vous demande de manager votre truc. On vous demande de dire ce qu'il faut faire. On ne vous demande pas de constater le truc et de balancer le problème au-dessus. C'est en cela qu'il y a une énorme pression. *Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto*

Il y a la pression. Il y a effectivement... **Factuellement, je veux dire. De la pression parce qu'il y a des délais très courts, beaucoup de choses.** L'automobile, c'est sans cesse en mouvement. Tout élément, même apparemment anecdotique peut prendre rapidement des conséquences importantes. Le moindre problème qualité, c'est tout de suite 10.000 voitures à rappeler à des coûts phénoménaux, etc. Donc ça... C'est vrai que c'est factuel. Il y a de la pression. **Mais, pour moi, ensuite, le stress, c'est la manière... C'est aussi la résultante de la pression sur soi. Donc il faut savoir aussi garder son calme et prendre un peu de recul.** *Edouard, Contrôleur financier site, Equipauto*

C'est aussi la partie intéressante du métier. Il faut à la fois encaisser la pression et en tenir compte, la pression des événements extérieurs, des marchés, des actionnaires et puis à la fois il faut qu'on progresse, parce que, quelque part c'est aussi dans l'intérêt des actionnaires. *Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto*

Insatisfaction cognitive et relationnelle

Pression sur l'atteinte des résultats

Contrôleur financier responsable et pris en tenailles

Nature de l'insatisfaction

Motif de l'insatisfaction

Illustration

Tu sais que chez Equipauto, tous les ans, le directeur de la division et le directeur financier doivent signer une lettre d'engagement en disant: "**Je m'engage à respecter et à faire respecter toutes les règles MAF.**" Le questionnaire dont je te parlais tout à l'heure, Tchekhov, il est signé aussi par le directeur de la division et le directeur financier. Tu as des questions incroyables. Enfin, des... Le nombre de questions qui commencent par: "Le contrôleur financier s'assure-t-il que..." Il y en a peut-être... Je ne sais pas, 35 ou 40. Si tu signes, il faut... Enfin... et que tu ne respectes pas, c'est... **Out. Dehors direct. Parce qu'on a un support, tu as signé une lettre, tu as signé un questionnaire.** Et, en même temps, on ne peut pas être partout. *Vincent, Contrôleur de gestion, Division, Equipauto*

Pression liée aux règles de contrôle interne et à la mise en place de systèmes d'information

L'année dernière, c'était de la folie. Enfin, moi, je l'ai vécu juste sur la fin mais tout le monde en est sorti un peu traumatisé. **Il y a beaucoup de gens qui sont partis.** Tous les gens qui ont participé à l'installation, ils ont tellement bossé, ils ont tellement eu de pression qu'ils sont partis. *Vincent, Contrôleur de gestion, division, Equipauto*

J'ai souffert sur le premier poste. Franchement. Et puis je ne suis pas arrivé au bout. Je n'ai pas eu l'impression de vraiment bien réussir ma mission. Enfin, je ne sais pas. Je ne sais pas si c'était ambitieux comme projet ou... [...] Surtout, j'avais **peur que ce ne soit pas carré.** *Vincent, Contrôleur de gestion, division, Equipauto*

Les moments difficiles sont liés au fait d'être dans une entité qui ne marche pas très bien. Parce que quand une entité ne fonctionne pas très bien, **vous devez vous impliquer totalement et il y a des aspects de la vie familiale, culturelle ou sportive, qui passent un peu à la trappe.** Donc, à un moment donné, dans certaines situations, soit vous quittez la situation qui n'est pas bonne, soit vous restez, mais il vous faut réaliser l'investissement nécessaire. *Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto*

A la fin, ce genre de choses, **on finit par les faire la nuit.** Oui. Et, en général, le mieux, pour ce genre de sujet, c'est de travailler entre neuf heures et onze heures. **Parce que la journée, c'est parfois trop agité.** Entre les coups de fil, les mails, les réunions, c'est extrêmement difficile. *Boris, Contrôleur financier usine, Equipauto*

Insatisfaction cognitive et relationnelle

Moi, c'est vrai, le week-end je ne travaille pas, mais parfois le soir quand les enfants sont couchés. Ma femme dit toujours que je travaille trop. [...] C'est toujours relatif. *Boris, Contrôleur financier usine, Equipauto*

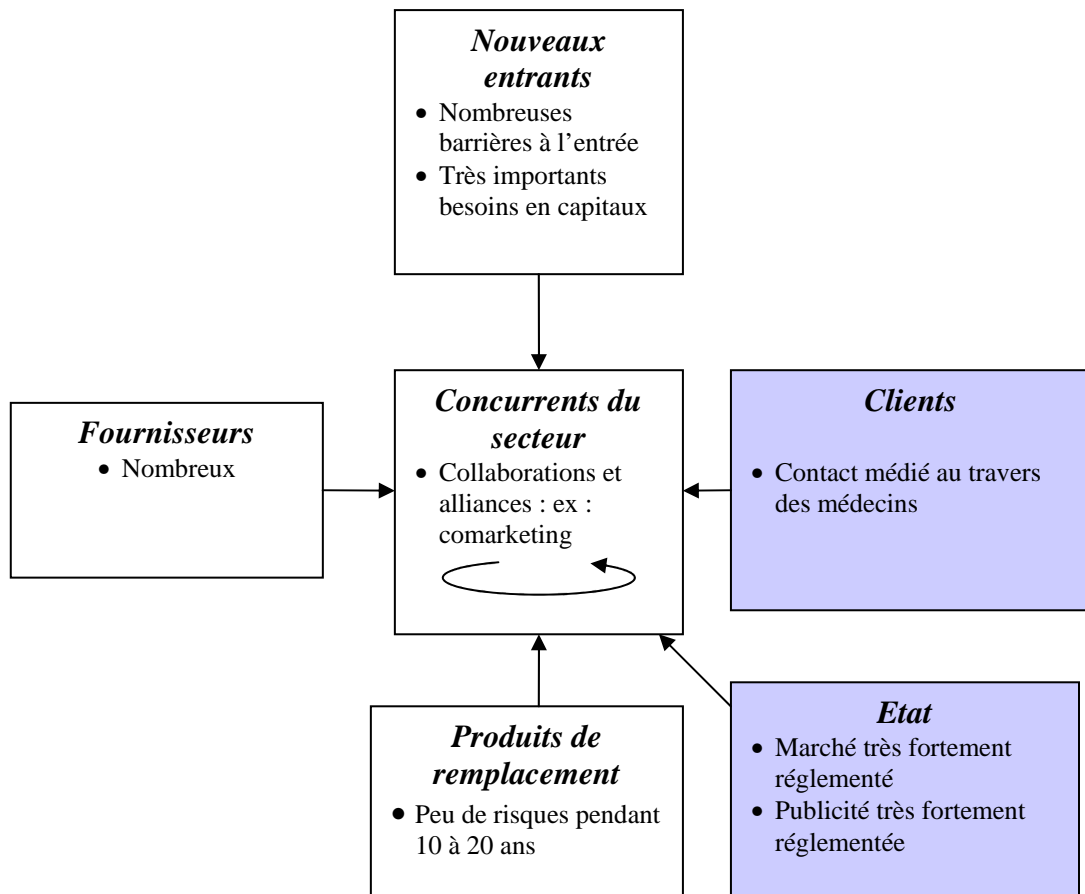
Le matin... J'arrive tôt. **J'arrive à huit heures moins le quart.** D'abord, résultat de la journée d'hier. Tableau de bord sur les volumes, donc les rebuts, les retours assemblage, les efficacités. Calculer les efficacités, sortir le TRF, le TRP. Tous les matins sortir les indicateurs industriels de la veille et du mois. Etre dans le budget ou pas. Donc ça, c'est la première étape, qui me prend jusqu'à 9h15. *Félix, Contrôleur de gestion usine, Equipauto*

Classiquement, moi, j'ai pris l'habitude d'arriver un petit peu avant la réunion de cinq minutes quand même. Parce que, bon, il vaut mieux la préparer. **Traditionnellement, j'arrive vers sept heures.** Oui, c'est industriel. Et puis aussi, enfin, mes horaires sont assez lourds. *Rachel, Contrôleuse financière, site, Equipauto*

ANNEXE 6-1 ANTALGYX : DESCRIPTION DU CONTEXTE

Secteur	<p>Donc nous, on est plutôt dans le business éthique. On se concentre sur les hautes valeurs ajoutées, on ne rentre pas dans les génériques, on ne rentre pas dans l'OTC.</p> <p>C : C'est une stratégie?</p> <p>Enfin, je pense que les trois sont difficilement compatibles.</p> <p>C : A quel niveau? Au niveau technique ou au niveau image de marque?</p> <p>Non. Je ne pense pas que ce soit l'image de marque. Je pense que c'est au niveau des investissements et des structures, etc. Si on est partis dans une stratégie de découverte de molécules, donc il y a... La R&D, c'est un milliard de dollars par molécule à peu près qu'il faut investir. Donc, si on se lance dans des investissements comme ça... En plus, le processus est très long parce qu'on dépose le brevet de la molécule quand on a trouvé, pour ne pas se la faire prendre. Mais on ne sait pas si ça va marcher, donc il faut qu'on fasse encore les tests. Donc, au bout de cinq, dix ans, parfois on s'aperçoit que la molécule n'est pas bonne. Comme le brevet tient vingt ans, si on est dans cette stratégie-là, ce n'est pas la même stratégie que dans les génériques où on attend que le brevet de la molécule tombe pour prendre la molécule et la copier. La stratégie est différente. Par contre, les marges sont plus hautes dans l'éthique. Sur les génériques, elle est vachement plus basse mais les investissements sont différents. Pareil, OTC, c'est quand même un peu différent parce que, c'est beaucoup plus proche de la grande distribution. <i>Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx</i></p>
Marché réglementé. Incapacité de jouer sur le prix	<p>Nous, il y a une dimension mix produit qu'on n'a pas, c'est le prix. On ne joue pas sur le prix. Le prix, on le négocie une fois avec la Sécu. Enfin, je schématise. Il est fixé, point barre. Après, on ne bouge plus. Les concurrents, pareil. Après, c'est du volume. Alors que les génériques ou les OTC... Alors, OTC, là, on peut jouer sur le prix jusqu'à... D'ailleurs, il y a des produits très au point. Il y a Imossal et Imodiam. Bon, Imossal, c'est la version Sécu qui coûte quatre fois moins cher. Et Imodiam, c'est le même produit qui vaut quatre fois plus cher parce qu'il est en OTC. <i>Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx</i></p>
Représentation concurrentielle	<p>C : Et, quand vous regardez vos concurrents, c'est uniquement ceux qui sont sur les mêmes business et plutôt sur du...</p> <p>Oui. Mêmes pathologies, mêmes maladies, etc. Oui. En général. On est très segmentés. Souvent, on est dans une pathologie. Les concurrents... On peut être tout à fait deux laboratoires mais avoir des secteurs complètement différents. <i>Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx</i></p>
Développement de stratégies marketing	<p>Moi, j'avais travaillé sur des propositions de co-marketing, avec un autre laboratoire. On avait un produit que l'on souhaitait mettre en co-promotion. Ça se fait souvent dans les laboratoires. C'est-à-dire que c'est la même molécule, le même produit. Il y en a un qui le possède et, en fait, on va le commercialiser sous deux noms différents. [...]</p> <p>Quel est l'intérêt de faire du co-marketing?</p> <p>En fait, on a plus de parts de marché. Parce que les laboratoires ont des compétences en général dans certaines thérapeutiques. Cardio, oncologie, etc. Donc s'il y a deux leaders qui sont bien implantés _je dis n'importe quoi_ en oncologie et qui font un co-marketing, donc le même produit, par essence, ceux qui vont être derrière vont avoir moins de poids.... Lorsqu'on a des produits concurrents sur la même pathologie, il n'y a pas toujours des grandes, grandes différences. Même s'il y en a, on est à peu près au même niveau de développement. C'est comme une Renault et une Peugeot. Alors là, c'est un peu la même chose et donc ça peut être intéressant de capitaliser sur le pool de clientèle qu'a un autre laboratoire pour rentrer sur le marché, quoi. <i>Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx</i></p>

Créer des barrières à l'entrée grâce à des alliances ponctuelles. Rationalisation permanente du portefeuille produits	<p>Opportunités de co-marketing, de licensing, de récupération de molécules. On peut céder une molécule et la donner à un autre labo ou à un prestataire qui, lui, va acheter le brevet. On peut, également, si on a une gamme qui n'est pas assez complète, racheter un brevet, une molécule à un autre laboratoire. Voilà.</p> <p>C : Si on anticipe que la molécule qu'on a reste vraiment sensiblement novatrice etc., on a peut-être... si je comprends bien la logique, on a peut-être plus intérêt à se le garder pour soi ?</p> <p>A mon avis, ça dépend des priorités que se fixe le management. Est-ce que sa priorité, ça va être de truster le marché et on peut sacrifier les marges? Ou est-ce que l'objectif numéro un va être de maximiser la marge? [...] Parfois, il y a des produits concurrents. S'il y a trois produits et qu'on est trois labos, si deux labos font le même produit contre un, un effet masse va jouer, donc on va un peu étouffer le troisième.</p> <p><i>Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx</i></p> <p>On a très peu de produits de rhumatologie. Imaginons que notre R&D sorte un truc de rhumatologie, on n'a pas l'expertise, on n'a pas la force de vente dedans, etc. On ne connaît pas les médecins. Donc on peut être intéressés par une alliance pour rentrer dans le marché. On peut être intéressés par un laboratoire qui est bien implanté en rhumatologie et qui n'a pas de produit concurrent par rapport à ça. Ou alors qui a vraiment un produit mais qui est complètement obsolète. Lui, il peut aussi y trouver son intérêt [...] Donc là, on a toutes les hypothèses et tous les scénarios possibles. C'est simplement que chacun y trouve son intérêt, quoi. Après, les critères de sélection sont assez simples. Est-ce plus rentable? Voilà. Est-ce qu'on aura plus de parts de marché, plus de pénétration? Ce genre de choses.</p> <p><i>Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx</i></p>
Spécificité des visiteurs médicaux. Informateurs d'être avant des commerciaux	<p>Il faut faire gaffe parce que, rien que les visiteurs médicaux, ce sont des gens qui sont là pour informer les médecins et ce ne sont pas des commerciaux. Il y a cette nuance-là. L'essentiel de l'activité ici, c'est l'organisation des congrès, justement, pour pouvoir présenter nos produits. On va dire: "C'est super, notre produit. Il faut absolument le prendre" et expliquer à l'ensemble des médecins que c'est le produit... Tout ça nous coûte cher. Tout ce qui est support de visite médicale, quoi. Là, on a des supports d'information. On dépense beaucoup d'argent là-dessus. <i>Cyril, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx</i></p>
Clients, prescripteurs et consommateurs	<p>En fait, nos prescripteurs, enfin, nos clients, on va dire, c'est les médecins. Même si c'est, en fait, ce sont les patients. Nous, on raisonne plutôt médecins. C'est un choix</p> <p>C : Surtout sur des produits comme ça, à haute valeur ajoutée, si le médecin dit: "Il faut prendre ça", on ne va pas s'amuser à prendre autre chose.</p> <p>Non, parce qu'on n'est pas informés. Mais je pense que ça va changer parce que... En France, par exemple, on n'a pas le droit de faire de la publicité sur les médicaments éthiques. C'est autorisé dans d'autres pays. [...] Moi, quand je vois le nombre de produits et de médicaments qu'il y a, je me dis que le médecin, parfois, je me demande comment il fait pour choisir quand même. Donc... Mais le médecin, quand il fait des prescriptions, à mon avis, ce n'est pas toujours philanthropique, quoi. Il y a des intérêts derrière... Donc je pense qu'il faut nuancer la chose. <i>Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx</i></p>



Les six forces du secteur pharmaceutique

ANNEXE 6-2. CHANGEMENTS CHEZ ANTALGYX

Arrivée des génériques, pression actionnariale, réduction potentielle des marges : nouvelles opportunités pour les contrôleurs de gestion	<p>Maintenant on est quand même dans un positionnement un peu différent, donc concurrentiel et on a des taux de croissance qui ne seront plus ceux qu'on a aujourd'hui. Et donc là... On a un repositionnement du contrôle de gestion qui est quand même plus favorable.</p> <p>C : C'est l'arrivée des génériques?</p> <p>Voilà. Je pense que c'est la partie la plus importante. A mon avis. Justement, quand, aujourd'hui, on se penche sur l'avenir, on se rend compte des difficultés qu'on va peut-être pouvoir rencontrer sur certains marchés. C'est vrai que nous, on est quand même super exposés. On a un produit qui va tomber dans le domaine public. [...] Donc on a aujourd'hui... Là, on lance Criter, qui est un produit qui est assez similaire et sur lequel on espère que ça va contrecarrer un peu ce passage dans le domaine public. Mais, effectivement, rien que ça, si tu veux, nous, on s'expose à une concurrence avide d'ici à quelques années. Donc la mentalité, par rapport à ça, quand on voit ça, effectivement il y a des problèmes éthiques¹³⁶ aujourd'hui qui sont plus rationnels et on a vraiment... On se penche sur la rentabilité, quoi. Et ça, forcément, ça joue en faveur du contrôle de gestion. Cyril, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx</p>
Asymétrie des connaissances entre le patient et le médecin	<p>Il y a déjà Internet. Pour trouver de l'information sur les médicaments. Lorsqu'un médecin prescrit un médicament, aujourd'hui, si on va sur Internet, on a les billes pour avoir toute l'information sur tous les produits. Pendant longtemps le médecin est resté... Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx</p>

¹³⁶ L'interlocuteur fait référence à une classe de produits, les médicaments prescrits sur ordonnance

ANNEXE 6-3. LES RAPPORTS DE FORCE ENTRE LES FONCTIONS CHEZ ANTALGYX

Un positionnement en tant que service support	<p>On est un service support. Clairement, nous ne sommes pas les... Comment dire? Les moteurs du business. Les moteurs du business, ce sont les gens des ventes chez nous. On serait au Crédit Lyonnais ou chez American Express, les moteurs, ça serait plutôt des financiers parce qu'ils vont dire: "Ce produit-là, voilà la rentabilité qu'il a" etc. Et c'est plutôt ces personnes-là qui vont créer ou produire les nouveaux produits. Or ici, nous, on n'est pas... On n'est pas les gens qui sont au cœur du business. On est plutôt un service support. Et le cœur du métier, ce n'est pas financier. C'est les médecins ou les pharmaciens. Donc la culture du management, c'est plutôt médecins ou pharmaciens. Même si on a toute légitimité à être plus exposés. Ce n'est pas notre environnement privilégié. Donc, effectivement, on a du mal à faire passer nos soucis. Et, à la limite, je dirais, nos soucis financiers ou compta etc., c'est des soucis à nous, quoi. Les gens n'en ont pas conscience. On est un service... On a une comptabilité à nous, quoi. Souvent il y a une agrégation entre compta et contrôle de gestion. Les personnels ne font pas forcément la différence.</p> <p>Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx</p>
Les concurrents à la frontière	<p>Disons, déjà, chaque fois qu'un médicament est vendu, donc il y a une statistique nationale qui récupère tout. Donc nous, on sait, à la boîte près, combien le concurrent a vendu. Ce que les autres industries ne savent pas. Sur les médicaments, on sait exactement, quasiment à la boîte près, ce qui a été vendu. Voire par pharmacie, voire par médecin. Comme cette information est très, très riche, justement, beaucoup de prestataires, eux, font des panels... Il y en a qui sont spécialisés là-dedans. Donc ils ont des pools de patients. Régulièrement, ils les interrogent. Donc on peut leur demander: "Notre produit, la campagne qu'on a faite il y a six mois, etc." Ils peuvent nous sortir l'information très poussée. Donc, au contrôle de gestion, vu les effectifs que l'on est et même l'information que l'on a, on est plutôt moins performants... Donc, dans notre relationnel, je dirais, on a peu à apporter dans les analyses marché. On pourrait le faire mais je pense qu'il y aurait une déperdition d'énergie par rapport... Parce qu'ils ont des budgets marketing quand même conséquents, donc ils peuvent se payer l'information.</p> <p>Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx</p>

ANNEXE 6-4. DESCRIPTION DE POSTES DE CONTROLEURS DE GESTION : ANTALGYX

La description du poste de contrôleur de gestion se veut concrète. Sur le fond, rien de particulier à noter, les tâches sont classiques. Toutefois, sur la forme, la description proposée dénote lorsqu'elle est comparée à celles d'autres organisations de notre échantillon. Chez Beauty or not Beauty ou Equipauto, à titre d'exemple, le contrôleur de gestion est présenté comme un personnage à part entière dans le théâtre de l'organisation, au sens goffmannien du terme. Il est « la conscience économique ». Ici, en revanche, il apparaît plus en retrait, il « participe » et il « aide ». Il est donc présenté comme une fonction support, au sens premier du terme, qui joue presque en coulisses. En ce qui concerne les sites de production et de recherche, seuls des postes d'assistants contrôleurs de gestion sont proposés. Ils s'adressent à des Bac+2, situation relativement rare dans les organisations que nous avons visitées. En effet, la quasi totalité des recrutements se fait, dans les grandes organisations, au niveau bac+5.

Les trois annonces diffèrent dans les éléments qu'elles choisissent de mettre en exergue. Dans le premier site, les tâches sont relativement classiques pour un poste de contrôleur de gestion de suivi budgétaire et de calcul du prix de revient. Le site n°2 utilise le terme « comptabilité analytique » qui, aujourd'hui, est relativement peu usité. La dimension industrielle du poste apparaît plus nettement que dans la description du premier poste. Enfin, le troisième poste, ayant pourtant le même libellé, semble très axé « comptabilité ».

Contrôleur de gestion : Participe à l'optimisation de l'allocation des ressources de la société grâce au suivi et à l'analyse régulière et pertinente des dépenses de budget. Aide à la prise de décision par la mise à disposition d'outils et des informations nécessaires.

Formation : Bac + 5, Ecole de Commerce option Contrôle de Gestion, ou DESS Contrôle de Gestion

Comptable général : Effectue les opérations de comptabilité générale. Réalise les déclarations fiscales qui lui sont confiées. Participe à l'élaboration du reporting vers le Groupe incluant les travaux d'arrêtés périodiques.

Formation : Bac + 2 en comptabilité

Les postes de la fonction finance au siège d'Antalgyx

Site de production 1

Assistant contrôleur de gestion : Participe en étroite collaboration avec notre contrôleur de gestion, à l'élaboration des budgets, au suivi mensuel des dépenses et aux calculs des prix de revient. Formation : Bac+2 en gestion-comptabilité, avec une première expérience au sein d'un site industriel.

Description du poste d'assistant contrôleur de gestion dans le site de production n°1 d'Antalgyx

Site de production et de recherche 2

Assistant Contrôleur de Gestion : Vous secondez l'équipe de comptabilité analytique dans ses activités courantes. Dans ce cadre, vous serez chargé : du suivi des stocks, du suivi des performances usines, de fiabiliser les indicateurs d'activité du Laboratoire et de participer aux projets d'évolution de SAP (tests informatiques...). Formation : De formation minimum Bac+2 en comptabilité/finances, vous avez une première expérience idéalement en comptabilité analytique sur un site industriel. La connaissance de SAP serait très appréciée

Description du poste d'assistant contrôleur de gestion dans le site de production n°2 d'Antalgyx

Site de production 3

Assistant Contrôleur de Gestion : Vous assurez la comptabilité générale, auxiliaire et industrielle dans le respect des normes comptables. Vous garantissez la fiabilité des comptes. Vous proposez et assurez la mise en œuvre des actions correctives. Formation : Bac + 2 en Comptabilité/Gestion, vous possédez idéalement une première expérience. La connaissance de SAP serait appréciée.

Description du poste d'assistant contrôleur de gestion dans le site de production n°3 d'Antalgyx

ANNEXE 6-5. TACHES DES CONTROLEURS DE GESTION D'ANTALGYX

Fiabilisation
des comptes et
autres tâches
comptables

Alors, je suis toujours contrôleur de gestion, on va dire, opérationnel. Donc, suivant les périmètres analytiques qui nous étaient donnés, assignés, notre **tâche essentielle, c'était d'être une aide au pilotage de l'entreprise**. Donc ça veut dire essentiellement une valeur ajoutée sur les budgets et, pour nous, c'est s'assurer de ce qu'on met en face. **Le bon réel en face du bon budget. Alors, normalement, on n'a pas trop à s'y focaliser parce que les dépenses doivent être correctement imputées. Nous, on a eu un peu de souci.** On en a un peu plus dans... On est souvent, très souvent rentrés dans de l'opérationnel de base. **Fiabilisation de l'écriture**, des provisions, etc. Afin qu'on puisse, après, faire des analyses correctes et qu'on puisse prendre les décisions adéquates. Donc notre rôle, c'est de s'assurer qu'on leur présente une vision claire de la situation. Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx

Je sais que, jusqu'à la fin de l'année, **je vais passer 60% de mon temps sur les suivis budgétaires. C'est clair qu'en période de clôture trimestrielle, je vais aussi être beaucoup à la compta pour régulariser des comptes, essayer de voir après avec les responsables budgétaires pourquoi ça ne fonctionne pas.** Est-ce qu'il y a une erreur dans le bon de commande, etc ? **C'est simple, en fin d'année, par exemple au mois de décembre, je ne fais que ça. Je ne fais que ça. Tu n'arrêtes pas de régler des problèmes pour que tes comptes soient bons à la clôture.** Alors le pire, c'est quand on a des factures de 2000 qui ressortent comme ça. Ça, c'est l'horreur. **Ce n'est plus le même chef de produit, ce n'est pas le même contrôleur, ce n'est pas le même comptable.** C'est le côté chiant, oui. Cyril, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx

Ici, déjà, **la comptabilité est beaucoup plus faible en termes de qualité de prestation, donc c'est clair que le contrôleur de gestion est là pour épauler après la compta.** Donc **_on a dû vous le dire_ on passe 30% à 40% de notre temps à corriger des comptes comptables**, à passer des OD¹³⁷, à expliquer comment faire aux comptables, etc. C'est vrai qu'on discute souvent avec les comptables. **Mais aussi, là, aujourd'hui, on est obligés presque de s'y substituer parce qu'on contrôle en plus les comptables.** Annabelle, Contrôleuse de gestion, Filiale, Antalgyx

¹³⁷ Opérations diverses. Ecritures comptables de régulation en fin de période, en cas d'omission dans les périodes précédentes.

Le piège
cognitif de la
précision
comptable et
du contrôle

On a nettoyé les comptes en fin d'année dernière. Voilà. Alors, **on est encore sur des logiques de suivi budgétaire qu'on conserve, parce qu'on est obligés de les conserver pour ne pas...** perturber tout le monde. **On se désengage petit à petit.** Ça génère des turbulences dans le système parce **qu'il y a une perte de contrôle sur certains aspects.** On fait attention. [...] On a toujours une logique d'imputation et ça, je pense qu'on va la garder. Mais ce n'est pas si nocif que ça. **Ça peut paraître archaïque.** C'est nous qui créons encore les ordres sous SAP et qui créons les logiques d'imputation. Elle a un réel souci quand même, c'est que, **vu que la société n'est pas encore disciplinée et que les gens ne sont pas super formés à ça et qu'on aura toujours du mal par rapport à ça, ça nous permet d'avoir le contrôle sur où on coupe,** ce qui est essentiel quand même pour maîtriser ça. Même si ça pourrait ressembler à du réel comparé à du budget. [...] Je peux aller essayer de casser tous les systèmes, j'aurais tendance à vouloir garder encore la main mise là-dessus. Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx

La place de la compta, pour moi, c'est super important. **Ça positionne complètement le contrôle de gestion.** [...] Et quand on a un flou, comme ça, de comptabilité et contrôle de gestion, ça ne positionne pas forcément le contrôle de gestion sur de bonnes bases... Ce flou n'est pas dans l'organigramme parce qu'on est séparés. **C'est plus en termes de responsabilités et de politique, de mise en œuvre, quoi.** [...] C'est-à-dire qu'aujourd'hui, justement, quand on se voit tous les mois, il y a une précision qui va vachement loin. **Je vais jusqu'à l'écriture comptable. Et ça, c'est difficile de dire demain: "On arrête ça."** On va dire: **"Maintenant, ce qu'on va suivre, on va le suivre dans les grandes masses."** Même si, petit à petit, on essaie de le faire. Parce que, avec OPHAS, par exemple. **On essaie justement de mettre des outils avec des catégories de dépenses.** Jusqu'à total promotions. [...] Pour faire des analyses plus haut et éviter justement de se perdre dans du détail. Mais, **il y a des résistances à ça. Parce que c'est culturel.** Ça signifierait **une passation vers la comptabilité très forte.** Donc c'est une difficulté. Même à l'intérieur de la finance. Cyril, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx

Bon, je fais mon travail, bien sûr, mais je pense **qu'on n'est pas utilisés à notre juste valeur et je pense que c'est dommage.** Mais, bon, ma responsable en était tout à fait consciente. Elle m'avait dit: "On ne peut rien faire." **Enfin, pour l'image globale de la direction financière, on est obligés d'appuyer la compta.** Annabelle, Contrôleuse de gestion, Filiale, Antalgyx

ANNEXE 6-6. RELATIONS DES CONTROLEURS DE GESTION D'ANTALGYX

<p>La précision comptable se traduit par une interaction avec tous les niveaux en particulier les assistantes</p>	<p>On a des relations avec tous les responsables budgétaires, les chefs de produit, donc qui ont chacun une enveloppe pour la promotion. Donc on est au quotidien avec leur secrétaire et avec les chefs de produit, justement à répondre à des demandes qui peuvent porter sur des dépenses qu'on a faites sur le mois ou des inquiétudes par rapport à l'année précédente, etc. Auprès des secrétaires, ça va être: "Sur quoi j'impute ça? Cette dépense?" Donc c'est, en fait, un soutien. Les problèmes avec SAP. "Je n'arrive pas à faire mon bon de commande." Enfin, il y a une espèce de hot line, on va dire. Donc c'est essentiellement tourné vers les chefs de produit. A 70%, quoi. Après, les chefs de gamme, on les voit aussi mais c'est plus sur des analyses, des choses comme ça. Cyril, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx</p> <p>Bon, je ne sais pas si d'autres contrôleurs le font ou pas mais moi, j'avais une relation avec toutes les personnes à tous les niveaux hiérarchiques de l'entreprise. C'est-à-dire de l'assistante au PDG. Et à tous les étages. Donc, un, on a des budgets que nous, on va suivre avec un responsable budgétaire. Et, en face du responsable budgétaire, on va dire, de base, il y a un moment où on va être en relation avec, finalement, tous ceux qui sont amont et en aval. Alors l'assistante, on va être avec elle parce que c'est elle qui va passer les factures, les bons de commande, etc. Et puis, comme c'est elle qui va, entre guillemets, saisir les données, c'est bien qu'elles soient imputées au bon endroit, au bon moment. [...]Pour organiser un peu nos budgets, donc on regarde avec elle rapidement. C'est avec elle qu'on va jouer. Avec le responsable budgétaire, c'est quand je vais lui allouer son budget en disant: "Là, tu dépasses. Cette opération, tu avais pris 300. Tu as dépensé 400. Où est-ce que tu trouves tes 100 d'économies? Tu ne les trouves pas. Bon, d'accord. Alors qu'est-ce que tu fais?" Justement. Alors, après, s'il dépasse son budget, "Tu as besoin... Bon, OK." Donc c'est là qu'on va au N+1. On va aller voir le chef de gamme ou le directeur marketing, voire le PDG après s'il y a un besoin d'arbitrage entre différentes business units, etc. Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx</p>
<p>Ce positionnement est incompatible avec une montée en puissance de la fonction contrôle de gestion</p>	<p>En plus, ils rabaissent leur niveau, c'est-à-dire qu'ils ont un certain niveau, ils ont des interlocuteurs de leur niveau, mais ils vont bosser avec les assistants qui sont en train de saisir les factures parce que c'est à ce niveau-là qu'est l'information qui les intéresse. Donc, en fait, ils rabaissent leur niveau dans l'entreprise, ils rabaissent leur niveau d'évolution. Clairement. Maintenant, on commence à regarder un vision plus macro et on a tendance à... On ne communique plus avec l'assistante. On communique maintenant minimum avec le chef de produit ou le chef de gamme. Moi, j'ai tendance à ne vouloir communiquer qu'avec le chef de gamme, le chef de gamme étant l'équivalent d'un chef de produit en grande consommation. Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx</p>

ANNEXE 6-7. IMAGE DES CONTROLEURS DE GESTION D'ANTALGYX

Relationnelle Non partenaire	<p>Oui. Ça, c'est important. Parce que, finalement, dans la base, les responsables budgétaires n'ont pas un besoin extrême de nous. Ils ont besoin de nous quand ils sont dans la difficulté, qu'ils ne voient plus rien sur le budget. Mais on n'est pas à 50% en train de travailler avec eux. On travaille avec eux 5%, 10%, 15% peut-être de leur temps. C'est beaucoup. Donc, fondamentalement, on n'est pas des partenaires de tous les jours dans le travail. Même si on le voudrait. Je pense que la réalité des choses fait que, bon, ils ont beaucoup de relations avec leurs prestataires, leur agence de communication, leur agence de pub, les forces de vente. Alors, même si l'agrégat de tous ces autres prestataires... Eux aussi n'ont pas plus de 5% ou 10%. Mais je pense qu'on n'arrivera jamais à occuper 50% de leur temps. Il ne faut pas se leurrer. Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx</p>
Contrôleur	<p>Il y a pas mal de médecins ou de pharmaciens. Enfin, bon, plutôt des filières scientifiques, médicales. Et la vision du contrôleur de gestion, enfin, c'est « contrôleur » qui reste. Et c'est un peu difficile pour eux d'établir une relation. Et je pense que c'est un vrai boulot. Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx</p>
Comptable	<p>C'est vrai qu'ici il y a quand même une grosse confusion _j'ai été très étonnée_ entre comptables et contrôleurs de gestion. Alors que, dans les autres entreprises, personne ne m'avait jamais confondue avec un comptable. Un contrôleur n'est pas un comptable. Mais ici, quand on me voit, on dit: "Tiens, mon comptable arrive." [...] Le comptable. Ou "Est-ce que tu peux voir avec ton service? Ah oui, tu dépends de la compta." Mais, pour eux, c'est pareil. Un comptable, un contrôleur. Toujours. Ça part du fait, bien sûr, qu'on s'est spécialisés dans la compta. Ils voient bien qu'on accompagne les OD, qu'on peut répondre s'il y a un problème sur la facture. Bon. Donc ça, c'est...Annabelle, Contrôleuse de gestion, Filiale, Antalgyx</p> <p>Il y a encore beaucoup de gens qui confondent la compta avec les contrôleurs de gestion. Cela dit, ça change quand même pas mal. Parce qu'il y a quand même pas mal de nouveaux chefs de produit qui sortent d'écoles de commerce et qui ont une image nette de ce qu'on fait et à quoi on sert. Mais, bon, ce n'est quand même pas rare d'avoir encore... Ils ont la vision d'une finance assez floue où on est un comptable. On essaie d'expliquer. Il faut y aller. "Non. Je ne suis pas comptable." Ce n'est pas un truc évident et ce sont des choses qui sont ancrées quand même dans la mémoire. Expliquer tout ce qu'on fait. Expliquer, réexpliquer qu'on n'est pas que... En plus, c'est vrai que nous, ici, on a quand même une partie de notre job qui n'est, à mon avis, peut-être pas partout, où on est très proches de l'écriture comptable. Et c'est ça toute l'ambiguïté. C'est que comme, en fait, dans un suivi budgétaire, on va leur dire: "Cette facture-là, cette nature comptable-là." Tu vois, il y a des notions comptables. Et, pour eux, il ne reste que ça. On a parlé de nature comptable. On a parlé de factures, de sortir une facture. Donc ils ont fait l'amalgame. Cyril, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx.</p>

ANNEXE 6-8. STRATEGIES DE MODIFICATION DE LA RELATION CHEZ ANTALGYX

Intervenir l'accueil nouveaux entrants	dès des	<p>Alors là aussi, une chose qui est très facile à faire, finalement, c'est de prendre les gens à la base. Alors, lorsqu'il y a un nouveau responsable budgétaire qui arrive, c'est une formidable opportunité. Donc moi, quand je pense qu'il y a quelqu'un de nouveau, je l'appelle. Je dis: "Voilà. Je suis votre contrôleur de gestion. Je m'occupe de vous." J'essaie de prendre un rendez-vous avec lui. Donc, en général, comme ils viennent d'arriver, ils sont assez disponibles. "Voilà. Moi, je fonctionne comme un service clients. Donc je mets un point d'honneur à être toujours disponible. Donc, si tu as un souci, tu m'appelles. Je viendrai te voir. On en discutera." Voilà. Donc, d'entrée, donner des mots clefs, quoi. Client interne, disponibilité, etc. Donc ça, ils ont une réception positive de ces choses-là et, si on arrive à tenir ses engagements, donc à dire: "Je suis très disponible" et... C'est pour ça que je dis que, quand quelqu'un m'appelle, je disais: "OK", je posais le crayon et que j'allais le voir. Parce que, avant, je lui avais dit: "Si un jour tu as un souci, je serai dispo." D'accord?</p> <p>.. un point d'honneur à être toujours disponible Ils sont contents parce qu'ils ont une première vision et puis on s'occupe un peu d'eux. Ils se sentent un peu moins à la rue. Donc c'est un premier point d'entrée, je dirais. Un truc, mais assez facile, d'être en relation avec eux et de partir vraiment sur de très bonnes bases. Et, avec le temps, ça reste, quoi. Donc les gens sont assez reconnaissants et c'est une des solutions faciles pour créer des relations très bonnes.</p> <p>Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgix</p>
Se indulgent	montrer	<p>C'est marrant parce que ça me fait penser aussi au rôle qu'on a en termes de formation financière auprès des personnes. [...] C'est vrai qu'il y a des notions qui sont importantes parfois qui... C'est tellement évident pour nous qui sommes toute la journée là-dedans... Parfois on tombe sur des trucs... C'est assez marrant, quoi. Mais, on est là pour ça aussi.</p> <p>Cyril, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgix</p>
Se patient persévérant	montrer et	<p>Je pense qu'un Equipauto ici aurait très, très peur. Il ne serait pas forcément bien perçu parce que je pense qu'il irait trop rapidement au front, or il faut toujours beaucoup de pédagogie et de prudence. C'est là qu'on peut arriver à faire avancer les choses très, très bien. Mais il faut avoir beaucoup de nuance. Et ça passe par... Bon, il y a les réunions mais il y a des détails au quotidien, la manière de demander les choses etc. qui fait qu'il ne faut jamais brusquer les gens, quoi. Surtout quand on arrive. C'est la règle d'or.</p> <p>Alexandre, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgix</p>

Faire ses preuves	<p>Après, on peut les brusquer mais une fois qu'on a fait ses preuves, quoi. Tant qu'on n'a pas fait des trucs, tant qu'il n'y a pas eu de merde à régler, tant qu'il n'y a pas eu une analyse pertinente, un truc qui soit arrivé, on ne peut pas demander de tout changer. Ce n'est pas possible. Alexandre, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx</p> <p>Alors, la notion de relationnel, elle est hyper importante dans une boîte. Le relationnel, c'est pas être à la machine à café et faire le pitre avec le marketing. Mais c'est de savoir avoir ses trucs comme il faut. Proprement. Matthieu, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx</p>
Etre là et développer l'informel	<p>Alors, moi, j'ai une stratégie personnelle de relation avec les gens. Quand quelqu'un m'appelle, je ne lui réponds pas par téléphone. Je lui dis: "OK. J'arrive. Je viens te voir." Donc moi, j'ai toujours eu une vision qui était, un, je n'envoie pas de mail et je ne téléphone pas. Je descends et je vais voir la personne. Si elle n'est pas là, OK, j'essaie de la joindre par téléphone et en dernier recours, je lui envoie un mail. OK? Alors, ça se valorise, je dirais, dans le temps mais... Moi, par exemple, je suis assez doué sur Excel. Donc j'ai tissé des liens avec des responsables budgétaires parce que je les ai aidés sur d'autres dossiers ou parce que j'étais sur un dossier à eux et puis qu'ils avaient besoin d'information et... Je n'avais aucun intérêt à le faire mais ça tisse des liens donc... Et de dire à chaque fois que la personne a un problème: "OK. J'arrive." Plutôt que de répondre vaguement au téléphone : "C'est ton problème, tu te débrouilles." Et puis voilà. Donc aller voir les gens, discuter... Alors ça prend du temps. Evidemment. Mais moi, j'ai toujours mis un point d'honneur à être disponible. Même lorsque je ne l'étais pas. Alors je le fais à tout niveau. Que ce soit des assistantes... Parce que, souvent, avec les assistantes, ce sont des portes d'entrée. Et, après, en retour quand moi j'ai besoin d'information, quand j'ai besoin de dire: "Bon, pour demain, il faudrait qu'on fasse un réestimé parce que..." etc., la porte va être plus rapidement ouverte. Alors que, dans un processus normal, le responsable va dire: "Ecoute. Là, vous êtes un peu short. Il fallait peut-être le dire avant. Donc là, moi, par rapport à mon agenda, je ne peux rien faire." Enfin, je veux dire, dans l'entreprise, chacun fait jouer la carte qu'il veut, quoi. Donc, si on a des relations plus privilégiées. [...]. Ça ne se mesure pas mais je pense que c'est une chose qui est très importante. Alors, malheureusement, c'est des choses qui ne sont pas valorisées au sein de l'entreprise mais moi, je dirais que c'est un... Ça donne un confort de fonctionnement. Donc c'est une souplesse. Et puis, bon, on sait après, lorsqu'on a un souci, bon... Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx</p> <p>Je pense... A mon avis, ça tient à la personnalité des gens aussi. Donc... Moi, je suis très sensible aux personnes. Moi, je ne vais pas passer devant un bureau sans dire bonjour. Il y a des mecs qui le font. Même dans le service. Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx</p> <p>Mais j'essaie de plutôt avoir une relation face à face qu'une relation par e-mail. Moi, je suis effaré... Je trouve que l'e-mail, ce n'est pas... C'est facile et je trouve que c'est assez destructeur des relations. C'est facile parce que, bon, on peut répondre en mettant... en copiant machin etc. Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx</p>
Prendre sur son temps libre pour « vivre la vie des opérationnels »	<p>Alors, une chose que... Parce qu'on a moins le temps mais que j'avais essayé de faire. C'est de rentrer plus dans le business en termes fonctionnels. Donc il y a quelquefois... Moi, j'allais à des congrès. Donc il y en avait un qui me disait: "Viens si tu veux. On te file des places et puis tu viens voir comment se passent les conférences avec les médecins", etc. Donc ça, c'est bien parce que ça donne une autre vision des choses, une autre perception. Lorsqu'on voit les budgets, en fait, on voit les devis, congrès machin, ça reste un chiffre. C'est une dimension</p>

supplémentaire de voir qui y était et de voir, en fait, ce qui se discute. C'est là qu'on rentre plus dans le business et qu'on peut dire: "Bon. Tel produit en deuxième ligne, ça sert à ça, il se positionne comme cela etc." On arrive à mieux appréhender le business, quoi. On rejoint un peu plus les opérationnels. Alors, évidemment, on peut concevoir que c'est moins productif en termes financiers mais c'est une ouverture sur le business et après sur la réflexion qui est plus intéressante. Il y en a qui vont dire que c'est un peu du luxe. Bon. Il y en a d'autres qui vont dire que c'est une bonne opportunité et que ça permet de mieux réfléchir stratégiquement parlant. Maintenant, je pense que c'est utile. Mais, bon, encore une fois, moi, je l'avais fait, j'étais le seul à l'avoir fait et puis ce n'est pas des choses qu'on a fatalement valorisées. Et je l'avais fait, encore une fois, en dehors de mes heures de travail. Alors c'était le samedi ou le dimanche, je ne prenais pas de journées de récup'. C'était sur mon temps à moi. Ça aussi, c'est une chose qui serait bien, que ça puisse s'intégrer dans le business. Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgix

ANNEXE 6-9. STRATEGIES INDIVIDUELLES DE SATISFACTION AU TRAVAIL

<p>Quitter l'opérationnel</p>	<p>C : L'idée de challenger, c'est quoi? Eh bien challenger. Voilà. C'est... "Pourquoi tu as dépensé chez Untel des ADG à huit francs si tu peux les avoir à sept francs chez Untel?" Voilà. C'est ça. C : Et qu'est-ce qu'ils répondent? Ah, il faut leur dire. "La prochaine fois, tu fais attention. Il faut aller les chercher à sept francs." Enfin, la politique ici, c'est ça, quoi. Moi, je le vis plutôt mal. Enfin, je veux dire, je trouve ça dommage et, maintenant, j'ai changé de poste. Moi, ce qui me plaît maintenant, c'est que j'ai quitté l'opérationnel. Je pense que, au bout de huit ans, on a fait le tour. Faire des suivis, des budgets et tout ça, j'en avais un peu ras le bol. [...] Enfin, j'avais vraiment envie d'évoluer sur un poste détaché de l'opérationnel et c'est vrai que c'est tout à fait ce que j'ai aujourd'hui. Et puis moi, j'ai plutôt un profil technique. J'aime beaucoup tout ce qui est technique, donc administrer la base, c'est ça qui me plaît. Je fais évoluer mon outil, quoi. Donc ça, ça me plaît maintenant parce que je n'ai plus de récurrent. Il n'y a pas de train-train. Annabelle, Contrôleuse de gestion, Filiale, Antalgyx</p>
<p>Se réfugier dans le technique</p>	<p>Là, je trouve qu'il y a un peu un flou sur le rôle du contrôleur. La vision qu'ont les responsables opérationnels n'est pas la même que celle que peut avoir la hiérarchie du contrôle de gestion et, de ce fait-là, il y a le contrôleur qui est au milieu et qui va se situer sur un curseur entre... Est-ce que j'arrive pour tout le temps les challenger, les emmerder et assumer complètement mon côté "contrôleur- contrôleur" et me dire que, finalement, c'est peut-être ça... C'est peut-être comme ça que ça va passer. Ou, de l'autre côté, laisser couler le truc et puis me réfugier... Entre guillemets, me réfugier. Parce qu'on en a discuté. Et me réfugier un peu dans... Comme il y a des lacunes dans les outils et qu'il y a une vraie compétence aussi de la part du contrôleur de gestion dans les outils, peut-être éventuellement me retirer un peu de l'opérationnel et donner un sens plus technique, un côté plus technique. Annabelle, Contrôleuse de gestion, Filiale, Antalgyx</p>
<p>Satisfaction cognitive de développer des outils</p>	<p>Donc moi, j'ai vécu la mise en place de SAP. En 1996. Remise en place, entre guillemets, de SAP en 2000 quand on a fait la fusion. Et là, je travaille sur le centre de services partagés. On a fait un SAP centralisé européen. Donc là, je travaille sur la mise en place. Parce que notre SAP, nous, on l'a complètement customisé et personnalisé. On n'est pas restés en standard SAP. L'EBS revient avec un modèle standard SAP. Bon, c'est pour ça qu'il faut quand même l'adapter. Enfin, pour moi, c'est intéressant parce qu'on voit un autre système, un autre paramétrage. [...] Donc comme nous, lorsqu'on a vécu l'implantation de SAP en 1996, on l'a customisé parce qu'on a vu qu'il y avait des choses qui n'allaient pas du tout, qui ne correspondaient pas du tout à nos besoins. Et là, comme eux ils reviennent avec des consultants, donc les consultants, ils n'ont pas la vision business, ils ont une vision... Ils sont ultra compétents fonctionnellement parlant. Sur les logiciels, etc. Mais ils n'ont pas de connaissance de comment est-ce qu'on travaille au jour le jour et sur le business pharmacie. Donc nous, il faut qu'on s'assure qu'on reste bien dans le scope et qu'on puisse faire les mêmes choses. [...] Le but de ça, c'est de nous retirer des tâches à basse valeur ajoutée. Donc saisie des factures, etc. Bon, pour se concentrer sur l'analyse, donc on verra ce que ça donne. Mais, d'un autre côté, comme les effectifs s'en vont, pour nous, on sera toujours autant pour faire... Sauf qu'on aura une relation avec des gens qui ne seront pas chez nous. Ca a plus d'intérêt pour le groupe que pour nous. Eux, ça va leur permettre de centraliser toute l'info sur un seul serveur. Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx Parce que, justement, moi, ce qui me plaît, qu'on peut trouver parfois un peu routinier dans le contrôle de gestion, le suivi budgétaire mensuel où, le tant du</p>

mois, il faut sortir tel état, etc. Justement, à côté de ça, de rencontrer des problèmes qui sont, disons, intemporels, ça casse un peu le rythme et c'est ça qui est sympa aussi. Justement, changer, prendre un peu de recul, rencontrer d'autres personnes, d'autres problématiques. Et puis, c'est vrai que tout ce qui est justement systèmes d'information, informatique, ça me bottait pas mal, donc je me plais bien comme ça.

C'est un bon équilibre?

Voilà. C'est quelque chose que je ne veux pas perdre. Et puis c'est vrai que, de toute façon, c'est quelque chose qui est de plus en plus demandé. Enfin, dans le contrôle de gestion encore, c'est fréquent. Les systèmes d'information, c'est dans le cœur du métier. Donc il y a une partie forcément logique de toujours adapter ce qui se fait aujourd'hui sur le marché en termes d'outils à ce qu'on a comme business, donc c'est toujours un roulement et ça, c'est super intéressant. Cyril, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgix

C'est le côté mettre en œuvre quelque chose de concret. Intellectuellement, c'est assez complexe. Je pense qu'il y a ce... Oui puisque toute la partie rédaction des besoins, par exemple. C'est vraiment conceptualiser quelque chose. Oui, je crois que c'est mettre en place quelque chose. Et c'est vrai que, à un moment, la technique de base contrôle de gestion... Annabelle, Contrôleuse de gestion, Filiale, Antalgix

ANNEXE 6-10. MOTIFS DE SATISFACTION DES CONTROLEURS DE GESTION CHEZ ANTALGYX

<p>Satisfaction cognitive liée aux analyses ad hoc</p>	<p>Alors, moi, ce qui me plaît le plus, évidemment, ce sont les analyses. C'est de se mettre à disposition, d'avoir vraiment une valeur ajoutée sur les décisions à prendre. C'est-à-dire que nous, on est là pour donner les éléments pour qu'un comité de direction puisse décider sur la voie à prendre. Ça, c'est super sympa. Parce que, d'abord, on apprend beaucoup de choses sur les produits, déjà, sur les problématiques produit. Et puis c'est super intéressant de travailler là-dessus parce qu'on sait qu'au bout ça amène à des décisions importantes.</p> <p>Est-ce que ce qui est enrichissant, c'est le fait de savoir que ça va être utile à quelqu'un et où?</p> <p>Ce qui est intéressant, c'est le suspense du résultat. C'est-à-dire que ce qui est marrant, c'est de voir l'écart entre l'intuition qu'on peut avoir avant de commencer l'analyse, de se dire: "Tiens, ça, je le sens bien comme ça." Et puis arriver à un résultat qui peut être complètement différent. Tu as des a priori. Et ça, c'est vachement bien parce que tu casses tout. Quand tu arrives avec tes chiffres, que tu dis que ça marche comme ça et que c'est à ça qu'on arrive alors que, dans la tête de tout le monde, ce n'était pas rentable, ça, c'est génial. Quand tu arrives et que tu sais à peu près le résultat que tu vas avoir, à la limite, oui, c'est bien mais tu confirmes quelque chose qui existe déjà. Cyril, Contrôleur de gestion, Business Unit, Antalgyx</p> <p>Ce qui est vraiment intéressant dans notre métier, je trouve, c'est tout ce qui est études ad hoc qu'on peut nous confier. C'est vraiment très intéressant parce qu'on se met autour d'une table avec toutes les compétences. Le market, le juridique, le financier, etc. Et donc nous, vraiment, là, on se sent utile parce qu'on apporte vraiment la pierre à l'édifice puisqu'on chiffre après les hypothèses qu'on nous demande de chiffrer, quoi. Et donc le meilleur souvenir que j'aie, c'est toutes les études ad hoc que j'ai eu à faire. On se sent vraiment utile, là. Parce que faire du suivi budgétaire... On est juste un rouage. Comme faire des budgets. On est juste la courroie de transmission. Et là on est vraiment utilisés... Vraiment, on est sollicités pour réfléchir. Annabelle, Contrôleuse de gestion, Filiale, Antalgyx</p>
<p>Point de vue central</p>	<p>Ce qui est sympa, c'est que je pense qu'on est peut-être les seuls dans l'entreprise à avoir une vision globale. Parce que... Enfin, surtout lorsqu'on a des dossiers partagés. J'entends sur les ventes, sur la force de vente, la promotion, la R&D etc. On a une vision globale. Je pense que peu de personnes l'ont. Et donc c'est l'avantage qu'on a. Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx</p>

ANNEXE 6-11. MOTIFS D'INSATISFACTION DES CONTROLEURS DE GESTION CHEZ ANTALGYX

Sentiment de surqualification	<p>Aujourd'hui, c'est vrai qu'on a un lien de fait assez important avec la fiabilisation des imputations comptables. De par l'organisation que l'on a. On n'a jamais réussi à vraiment s'en extraire. [...] Et on a peu de valeur ajoutée, je dirais, à fiabiliser les imputations. Pas besoin de prendre un Bac+5 pour réviser des informations. Ce n'est pas dire que c'est noble ou pas. Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgyx</p> <p>Tous les contrôleurs de gestion sont Bac+5, on n'est pas des Bac+2, non plus, c'est ça qu'il faut se dire. En plus ils sont de plus en plus exigeants. Maintenant, on prend quand même des grandes écoles. Donc un niveau de compétence et d'intelligence qui... Et je pense que les gens ne sont pas utilisés à 100%. Dans d'autres fonctions comme le marketing, à mon avis, ils sont plus utilisés à leur niveau. Nous, on est souvent sous-utilisés. Pourtant on est bien payés. On est surpayés par rapport à ce qu'on fait. C'est une sécurité, en fait. Oui mais vraiment, ça mine le moral. Annabelle, Contrôleuse de gestion, Filiale, Antalgyx</p> <p>Mais, à l'époque où j'étais sur cardio-gastro, je passais 40% du temps en comptabilité. Bon, je faisais mon travail, bien sûr, mais je pense qu'on n'était pas utilisés à notre juste valeur et je pense que c'est dommage. Mais, bon, ma responsable en était tout à fait consciente. Elle m'avait dit: "On ne peut rien faire." [...] Enfin, moi, honnêtement, au bout d'un an, je lui ai dit: "Si je n'évolue pas, je vais m'en aller." Je pense que les gens sont un peu... Enfin, je parle au nom des autres mais... Alexandre, qui vient, qui a fait trois ans de contrôle de gestion en grande conso, qui challengeait beaucoup sur les marges etc. Lui, il est peu déçu. Il y a un décalage. A mon avis. Bon. Annabelle, Contrôleuse de gestion, Filiale, Antalgyx</p>
-------------------------------	---

ANNEXE 6-12. POSITIONNEMENT STRATEGIQUE : SIEGEAUTO

Toutes les contraintes pesant sur les équipementiers les incitent à fusionner, acheter et vendre des activités afin d'assurer leur survie économique.

*Ça, c'est tout le monde automobile. Si on regarde trente ans d'automobile, ce n'est qu'une foultitude de successions de fusions, d'absorptions etc. [...] Le monde automobile, les équipementiers en particulier, ça n'est que ça. Et puis je pense que ce n'est pas fini. [...] **La restructuration du marché est inévitable.** Comme le siège est de plus en plus compliqué, il y a des besoins, notamment **en matière de financement** au moment du lancement d'un véhicule, en investissement, en recherche qui sont maintenant énormes. **On n'est plus des sous-traitants.** On travaille simplement avec du matériel de production. Mais, en amont du matériel de production, il y a du matériel de recherche, des cadres d'essai, des catapultes. **Tout ça coûte une fortune.***

Jacques, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Siègeauto

L'omnipotence du client

L'asymétrie de pouvoir entre les équipementiers et les constructeurs automobiles explique en grande partie le climat régnant au sein de l'organisation.

*J'ai l'impression que c'est un secteur où, vu la tension qui existe sur le métier, c'est-à-dire le **presse-citrons des équipementiers** par les constructeurs, je pense que **ça crée un climat de lutte qui se ressent après dans toute la boîte.***

Victor, Contrôleur de gestion, Siège, Siègeauto

Cette asymétrie de pouvoir se ressent particulièrement dans les négociations menées par les acheteurs, acteurs cruciaux, auprès des équipementiers. Ils dictent en effet la répartition des marges dans le secteur et assurent une grande part de responsabilité dans la viabilité de l'équation « coûts- qualité - délais » si chère aux constructeurs. En effet, près de 70% du prix de revient d'un véhicule correspond à des achats. On comprend alors la criticité de cette étape.

*Il y a des **grandes discussions sur les prix.** Quand on refait une remise de prix sur ce qu'on appelle une collection pour un nouveau véhicule, il y a des bagarres sans fin sur les **frais d'étude.** D'ailleurs, on facture de moins en moins de frais d'étude. Ils n'acceptent presque plus. De toute façon **ils ont des target prices.** Ils veulent trois mille francs pour une voiture. Ils se sont donnés cet objectif. Ils feront tout... C'est pour cette raison qu'on est dans une fourchette de résultat qui est très faible et qu'on n'a pas beaucoup de marge de manœuvre. Si on veut respecter ce résultat, le niveau financier est important.*

Jacques, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Siègeauto

Comme le souligne Jacques, à la toute fin de son verbatim, le modèle de gestion, la rationalité dominante est fortement influencée par cette asymétrie de pouvoir et la pression sur les prix. La réflexion en termes de marges et de rentabilité s'imposent aux équipementiers, qu'au moment même de la signature d'un contrat, les prix et les volumes sont d'ores et déjà fixés. L'unique levier d'action consistera alors à tenter de réduire les coûts par tous les moyens disponibles.

Jacques comme Nathalie soulignent l'obsession du client dans la réflexion stratégique et opérationnelle chez Siègeauto. Le credo de Siègeauto pourrait se résumer à « Ne pas dire non au client ».

On a pris énormément de marchés et puis on se prend des gamelles parce que, effectivement, à un moment donné, on n'a pas su dire non au client... On a toujours été

à la remorque du client. Et moi, ça m'avait choqué à l'époque. Donc il y a **cette culture du client qui était trop forte** et qu'on ressentait un peu partout. Donc maintenant, c'est vrai que la DG dit : "Si le client nous demande une modif, par exemple, vous allez lui vendre maintenant. Il n'est plus question de lui en faire cadeau."

Jacques, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Siègeauto

Bien que la direction générale semble tenter de limiter cette tendance, en incitant les refacturations au client, certains choix stratégiques, notamment de dimensionnement de l'outil de production, semble néanmoins traduire un comportement opposé. Les usines en juste-à-temps, n'osant pas refuser de commandes, multiplient le nombre de modèles assemblés de crainte de décevoir le constructeur et surdimensionnent les équipes par peur de créer des ruptures de chaîne chèrement payées au constructeur.

Avant, ici, on faisait un modèle 1. Et maintenant, avec la même surface, plus un bâtiment provisoire -qui était censé être provisoire mais qui ne le devient plus-, [...] on est passé à deux, trois, quatre, cinq modèles. D'un point de vue process, c'était censé rentrer. **Le souci, c'est le problème de stockage.** Parce que, évidemment, **on a beaucoup plus de références qu'à l'époque.**

Nathalie, Contrôleuse de gestion, Usine, Siègeauto

On dit toujours que dans une JAT¹³⁸, le seul levier qu'on ait **c'est la main-d'œuvre.** Or, je schématise mais, les ingénieurs me disent tout le temps : "Mais, tu ne te rends pas compte. J'en ai besoin. Si VAG appelle tant de voitures, je vais..." **On se dimensionne...au top.** Alors qu'on sait très bien qu'en face ils n'appellent jamais au top. Jamais, jamais. On peut regarder les statistiques, tout ce qu'on veut. La peur de manquer, quoi. Je pense que c'est vraiment ça. [...] En même temps, c'est vrai que ça nous coûte des cents et des mille à chaque fois qu'on arrête la chaîne chez VAG... Alors là **c'est catastrophique. Ils nous le refacturent.** Mais c'est phénoménal. Ils n'oublient rien, non.

Nathalie, Contrôleuse de gestion, Usine, Siègeauto

Qualité et complexité du produit

Les constructeurs cherchent désormais à assurer à la fois une différenciation maximum de leur offre et une diminution de leurs coûts de développement. Ils s'appuient pour cela sur des micro-innovations au niveau des équipements. Le principe est le suivant : pour diminuer leurs coûts industriels, les constructeurs s'orientent vers des partenariats stratégiques dans le développement de moteurs, par exemple. A ce phénomène s'ajoutent des fusions régulières dans le secteur, afin d'atteindre une taille critique. Le principe de la plate-forme, commune à plusieurs modèles de véhicules, parfois même de marques différentes s'est également généralisé. Dès lors, la réponse aux besoins de différenciation ne peut être mise en œuvre qu'au niveau des équipements. La guerre commerciale entre les constructeurs se mène aujourd'hui en grande partie sur le terrain des offres promotionnelles sur des options et équipements. Les produits commercialisés par les équipementiers se sont donc considérablement complexifiés depuis une vingtaine d'années. De plus, à ces impératifs d'innovation sont venus s'ajouter des contraintes réglementaires en matière de sécurité.

*Le siège, c'est un objet qui est devenu très **complexe** dans la voiture. Il y a le **côté confort**, il y a le **côté look** mais maintenant il y a un **côté sécuritaire** qui est très, très*

¹³⁸ Juste-à-temps.

important du fait du renforcement des normes européennes, etc. [...] Donc le siège est vraiment un produit très complexe et l'image qu'en a le consommateur lambda est faible par rapport à la complexité. Les clients veulent des produits de plus en plus sophistiqués avec des mémorisations, des choses comme ça, mais à des prix de plus en plus bas. Donc un milieu concurrentiel fort. Et ça, ça va se ressentir, bien évidemment, dans toute l'organisation. De la conception jusqu'à la production clients en JAT.

Jacques, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Siègeauto

La demande croissante de produits innovants, au moins d'un point de vue marketing, réoriente peu à peu le cœur de métier des équipementiers. Autrefois sous-traitants, en attente de commandes précises, ils deviennent peu à peu des concepteurs, force de proposition de solutions techniques.

Nous sommes des équipementiers à part entière. On n'est plus des sous-traitants de l'automobile comme il y a vingt-cinq ans, donc on propose des solutions techniques etc. sur une plate-forme, sur une voiture. Mais on vit dans un monde qui est effectivement très concurrentiel du fait de la poussée sur les prix vers le bas, bien évidemment par les constructeurs qui, depuis déjà de nombreuses années, veulent aussi des produits de plus en plus sophistiqués.

Jacques, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Siègeauto

Mais c'est vrai que nous, on se présente un peu comme un groupe d'engineering, donc on va mettre en place pas mal de recherche et de développement et on va essayer de proposer des solutions aux constructeurs. Ça peut être une innovation technologique si je pense à l'airbag. Il y a un nouveau process d'airbag qui existe, qu'on sait faire. [...] L'idée, c'est donc de vendre des avancées technologiques sur des éléments qu'on commercialise déjà. Et ça va s'accroître vu que les constructeurs vont se concentrer sur la partie distribution et vont se reposer sur les équipementiers pour la partie conception.

Victor, Contrôleur de gestion, Siège, Siègeauto

Concurrence : un milieu fermé et isomorphisme

Les contrôleurs de gestion ont témoigné de certains phénomènes isomorphiques entre les différentes entreprises de l'équipement automobile. Les recrutements se font régulièrement chez les concurrents directs.

Siègeauto et Equipauto sont devenus strictement pareils. D'abord parce qu'il y a beaucoup d'Equipauto qui arrivent chez nous. Et depuis la nouvelle direction générale, on ne voit arriver que des jeunes managers. Trente-cinq, quarante ans. On sent un style différent.

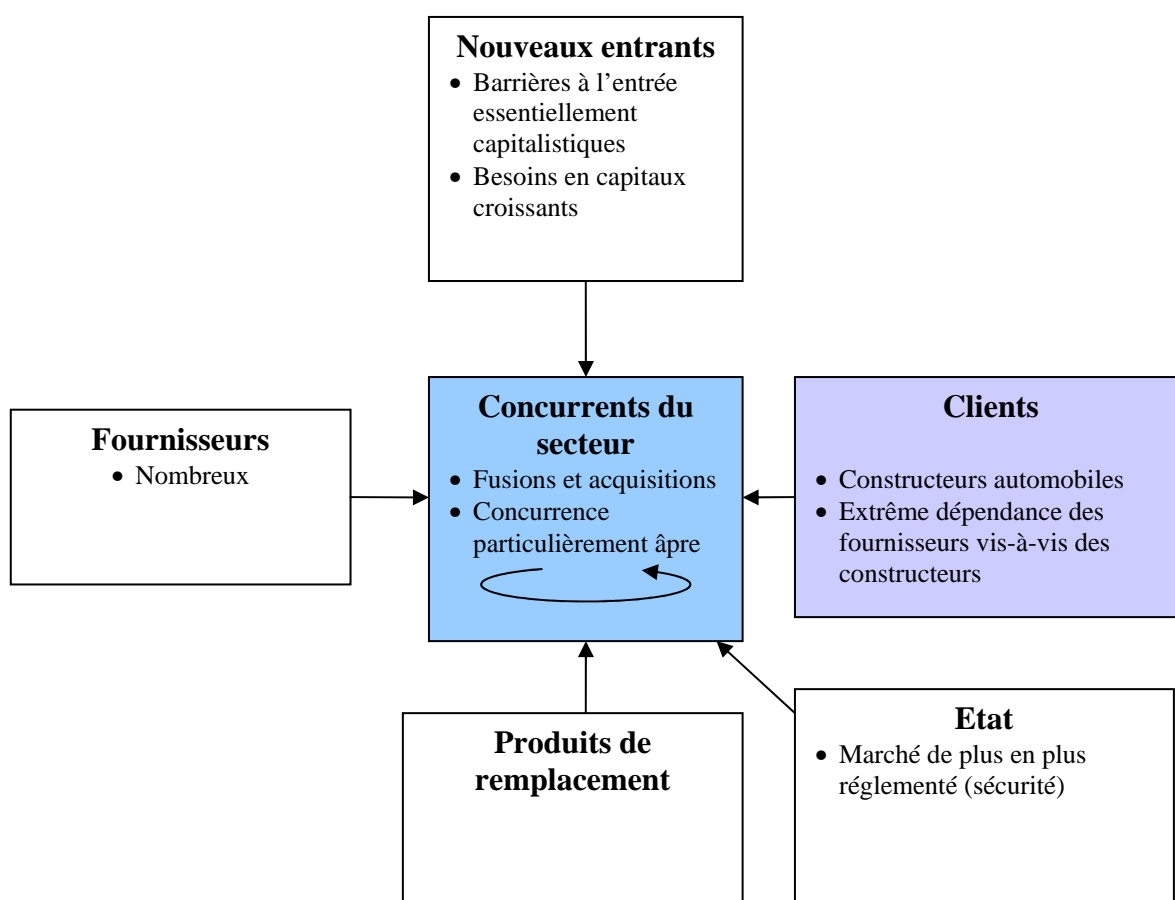
Jacques, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Siègeauto

Par ailleurs, une forme de solidarité, -ou d'opportunisme- règne dans le milieu de l'équipement automobile. Face aux difficultés passagères de l'un d'eux, les autres, s'ils le peuvent n'hésiteront pas à le livrer, afin « qu'il ne plante pas le client ». Sur ce leitmotiv se joue la raison d'être des équipementiers.

On livre aussi un peu d'autres équipementiers concurrents. Le métier du siège est un milieu très fermé. On a des concurrents mais auxquels on peut, dans certains cas, vendre nos propres produits si, on n'est pas retenu en termes de fournisseur final du siège. Donc c'est un milieu très fermé.

Jacques, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Siègeauto

La problématique dans laquelle se trouvent les équipementiers est complexe. Outre la pression exercée sur les coûts, ils sont peu à peu devenus des partenaires des constructeurs dans la phase de conception des équipements. Ils se retrouvent ainsi dans une double logique de diminution régulière des coûts, en répondant sans cesse à de nouvelles contraintes en matière de délais et de qualité. Ces nouvelles attributions pourraient être synonymes d'une nouvelle répartition des forces entre constructeurs et équipementiers. Toutefois, il semble que les choses, si elles évoluent, évoluent plutôt lentement et le client reste roi.



Les six forces de Porter appliquées aux équipementiers automobiles

ANNEXE 6-13. DESCRIPTION DES POSTES DE CONTROLEUR DE GESTION CHEZ SIEGEAUTO

Finance – Gestion

Missions principales :

Etablir les prévisions et les budgets ainsi que les comptes de l'entreprise.

Assurer toutes les études financières nécessaires à la prise de décision, ainsi que le reporting des résultats.

Proposer les actions nécessaires afin d'atteindre les objectifs fixés.

Mettre en place les relations avec les organismes bancaires, financiers et fiscaux.

Missions assignées au contrôleur de gestion de Siègeauto

Venez imprimer votre marque à l'automobile de demain : notre **Division Soft** recherche un **Contrôleur de Gestion Etudes et Développement** pour son **Centre de Développement**.

Contrôleur de gestion

Les principales missions de la fonction sont les suivantes :

Assurer un rôle de conseil et d'aide à la décision auprès des responsables opérationnels.

Mettre en place un suivi des coûts d'études, de développement, d'industrialisation et de réalisation d'outillages par projet.

S'assurer de la qualité des informations financières, du suivi d'activité et du respect des principes comptables.

Garantir la fiabilité et la transparence des informations et justifier les facturations des prestations réalisées.

Définir et veiller à l'application des procédures internes, incluant les autorisations d'achats, dans le respect des procédures groupe.

Participer à l'élaboration des budgets semestriels et veiller à leur actualisation (Rolling Forecast à 3 mois).

Participer aux clôtures mensuelles (stocks, études, outillages) de l'entité de Reporting D&D, analyser les résultats, expliquer les écarts et proposer les actions correctrices appropriées.

Offre d'emploi de contrôleur de gestion de Siègeauto

Venez imprimer votre marque à l'automobile de demain : notre **Division PSA** recherche un Contrôleur pour son siège.

Le Contrôleur de Gestion est en charge des aspects financiers incluant les budgets, les tableaux de bord mensuels les contrôles internes et les audits de fin d'année. Il garantit l'intégrité des actifs de l'entreprise par le maintien d'un contrôle interne permanent. Il assure un rôle de conseil et d'aide à la décision auprès des responsables opérationnels. Selon le contexte et le périmètre d'activité, les principales missions du poste sont :

- Contribuer à l'élaboration des budgets et leurs actualisations pour une ou plusieurs entités
- Assurer la consolidation des données et des tableaux de bord en garantissant la qualité, la fiabilité et la transparence des informations
- Contribuer à l'analyse des écarts et proposer les actions correctrices appropriées
- Mettre en place et veiller à l'application des procédures internes incluant les autorisations d'achats, dans le respect des procédures Groupe
- Contribuer à l'élaboration des Business plans et à l'analyse financières de nouvelles activités
- Etudier l'impact financier des opérations en cours et prévues

Exigences

Le candidat idéal aura :

- Diplôme d'une Ecole Supérieure de Commerce option Gestion/Finance et/ou d'un 3ème cycle spécialisé en Gestion/Finance (Dess, Mastère, ...)
- Parfaite maîtrise de 2 langues incluant l'anglais
- Stages significatifs dans la fonction

- Une expérience de Contrôle de Gestion usine serait un plus
- Très bonne maîtrise des outils bureautiques et bonne connaissance des systèmes d'information
- Solide sens du travail en équipe
- Très bonnes qualités de communication

Choisissez la perfection technique, laissez parler votre passion de l'automobile : rejoignez Siège Auto.

Offre d'emploi de contrôleur de gestion de Siègeauto

ANNEXE 6-14. ORGANISATION GENERALE DE SIEGEAUTO

Donc, à l'origine, en 2001, quand ils ont racheté, il y avait trois grosses business groups. [...] C'était en pleine fusion. Ce n'était pas très clair. Aujourd'hui, il y a **quatre grosses unités qu'on appelle des BG¹³⁹**. **Le bloc avant**. Ce sont les pare-chocs et tout ce qui va avec. Il y a la **planche de bord** et le panneau de porte en plastique. **Le siège**, qui est une autre activité. Il y a ce qu'on appelle des tablettes arrière. Et, naturellement, **la partie échappement**.

Alban, Contrôleur de gestion, Branche, Siègeauto

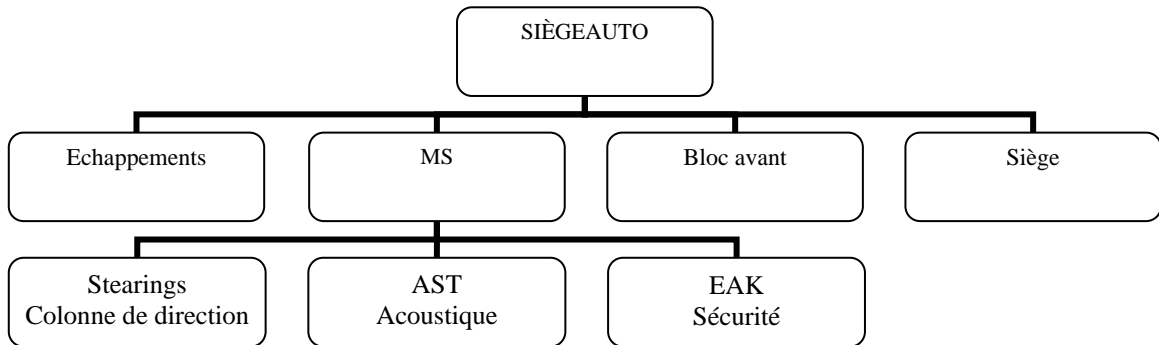
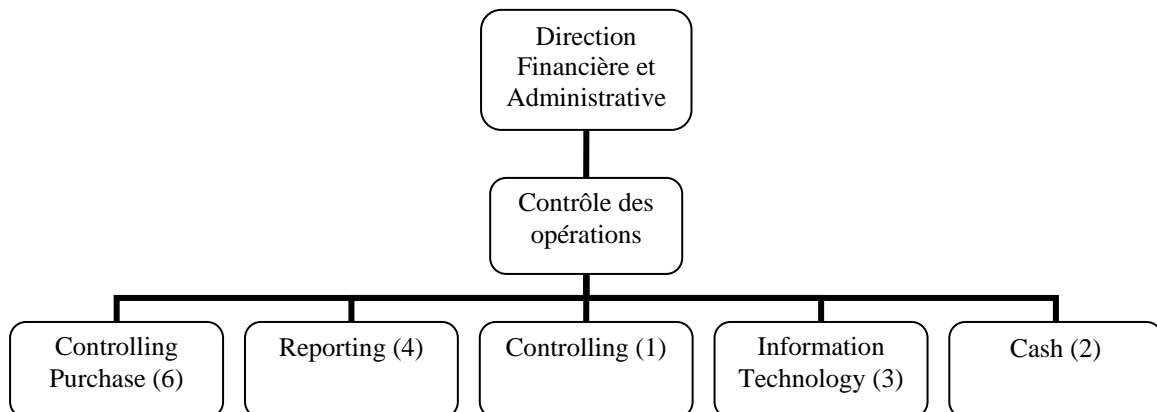


Schéma général de l'organisation par branche de Siègeauto

C'est que, dans IS, tu as un DAF, tu as un contrôleur des opérations. Sous lui, tu as le reporting, le controlling, le cash. Sous lui, tu as les IT. Sous lui tu as le controlling purchase, et d'autres choses encore. Donc, chez IS, tu as un DAF, un contrôleur des opérations qui chapeaute le reporting pur et dur. Là, au controlling purchase, je crois qu'ils sont cinq ou six. Quatre ou cinq au reporting. Aux IT, ils sont un, deux plus un stagiaire, trois. Là, moi, je suis seul. Seul. Deux. Et après je crois qu'il y a encore d'autres activités que je ne connais pas. Donc il y a à peu près une vingtaine de personnes sous le DAF IS.

Alban, Contrôleur de gestion, Branche, Siègeauto



Organigramme de la direction du contrôle des opérations d'une branche

¹³⁹ Business Group

ANNEXE 6-15. DYSFONCTIONNEMENTS ORGANISATIONNELS CHEZ SIEGEAUTO

La
surenchère
du
reporting

Moi, je dis toujours: "Trop de reporting tue le reporting." Au niveau du groupe où ils ont 10 milliards de chiffre d'affaires, 50.000 personnes, des reportings qui remontent de partout, de 150 usines. Ils se font remonter du niveau usine jusqu'au groupe. Je crois que le reporting fait 1.200 pages. Quelque chose comme ça. Moi, je ne sais pas ce qu'ils peuvent en tirer. [...] Il y a des gars qui pensent, par le fait d'obtenir des informations, des chiffres etc., qu'ils vont avoir des leviers sur les résultats. Ce n'est pas forcément vrai. Ils inventent des reportings sans se préoccuper de l'intendance qui est en dessous. Un manager ne doit pas se préoccuper uniquement d'obtenir les chiffres. Enfin, il doit se dire: "Mais comment je vais les obtenir?". Et bien souvent, maintenant, on nous dit: "Tu te débrouilles. C'est ton problème." Je trouve que c'est un peu frustrant. Je sens que même les jeunes qui arrivent commencent aussi à subir ce truc-là et à se dire: "Mais attends. C'est quoi?" Jacques, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Siègeauto

Ce qui est vraiment intéressant dans notre métier, je trouve, Quand on a eu la nouvelle direction du contrôle financier, il y a maintenant deux ans, on a fait des beatings, un genre de beating financier dans lequel il y avait notamment un groupe de travail sur le reporting et la population des contrôleurs financiers avait dit: "Le reporting est très lourd. Vous demandez trop. Notamment par rapport aux outils" etc. La DG à l'époque a dit: "Oui. On vous a compris." Ça fait deux ans. Jacques, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Siègeauto

Le reporting, ça devrait être 10%, 5% du temps d'un contrôleur. Le reporting, pour moi, ça doit être un service. Ce n'est pas du tout une fonction intégrante au contrôle de gestion. Le contrôle de gestion devrait dépasser le fait de remonter des données dans une boîte. C'est ce qu'il se passe vraiment, sur le terrain qui est important. Oui, c'est comme si tu reçois une lettre des impôts et que tu dis: "Oui, ce qui est important, c'est que le facteur l'apporte." Non, ce qui est important, c'est de savoir que, dedans, tu vas payer tant. Ce qui t'intéresse, ce n'est pas de dire que le facteur a mis trois jours ou quatre. On s'en fout de ça. La donnée, elle est véhiculée. Ça doit être maîtrisé, bien sûr. Si jamais le facteur met trois mois, quinze jours, tu auras carrément 10% de taxe sur l'impôt. Là, c'est pareil. Mais ça ne doit pas être la fonction fondamentale. Alban, Contrôleur de gestion, Branche, Siègeauto

Le risque c'est que, à un moment donné, étant donné qu'on a énormément de reporting, le poids du reporting soit plus important que la partie opérationnelle, enfin, la surveillance qu'on devrait avoir. Et ça, ce n'est pas facile. [...] Il faut aussi pouvoir juger de la pertinence de l'information. Parce qu'on voit maintenant trop de gens qui remontent des chiffres faux, et ça ne les choque pas. Alors ça aussi, c'est peut-être le poids de trop de reporting. Evidemment, ils ont rempli... Moi, j'appelle ça le syndrome de la petite case vide. [...] Envoyer des chiffres pour envoyer des chiffres... Et c'est un truc qu'on voit très, très bien d'ailleurs dans les commentaires. Le commentaire, c'est la synthèse de la perception que vous avez eue et votre capacité à exposer la problématique réelle de terrain. Alors vous trouvez des tas de commentaires. "Oui, on est à 300 K€ en dessous du..." Tout le monde sait lire qu'on est à 300 K€ en dessous. Mais pourquoi? Qu'est-ce qu'on va faire demain? Qu'est-ce qu'il se passe? Non, les gens n'arrivent pas à le dire... Et ça, c'est hyper important pour un contrôleur. De mettre en évidence en peu de lignes, à travers son commentaire, les problématiques. Jacques, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Siègeauto

On découvre des problèmes à tous les coins de rue. La dernière fois, on se faisait la réflexion. On se disait: "Alors, qu'est-ce qui marche bien dans cette boîte?" La facturation. Là, ça marche.

Nathalie, Contrôleuse de gestion, Usine, Siègeauto

Ce qui nous prend énormément de temps et ce qui nous fait bien rager parce que ce n'est pas notre boulot, ce sont les problèmes de prix de cessions internes. Parce qu'on a énormément de fournisseurs du groupe. Et évidemment, c'est avec les fournisseurs

internes que cela se passe le plus mal. La règle n'est pas bien définie au niveau du groupe, donc il y a énormément de guerres de clochers. C'est vraiment pénible. Et ça s'est accentué depuis la nouvelle organisation, entre guillemets. Avant, on était organisés en pays. Et maintenant on est organisés en métiers. Il y a des usines JAT (de juste-à-temps), des usines de composants métal, les usines de composants mousse, les usines de composants coiffes. Et chacun défend son beefsteak. Et donc, là on passe énormément de temps parce que la GPAO n'est pas à jour, les prix ne sont pas à jour. Quand les factures arrivent, ce n'est pas les mêmes prix. Et ça peut représenter des sommes colossales. Colossales. On a des problèmes d'interco tous les mois.

Nathalie, Contrôleuse de gestion, Usine, Siègeauto

TABLE DES MATIERES

REMERCIEMENTS	5
SOMMAIRE	9
INTRODUCTION GENERALE	11
PREMIERE PARTIE - SERVICES FONCTIONNELS, ACTIVITE DES CONTROLEURS ET PLACE DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION	19
CHAPITRE 1 - FONCTION CONTROLE DE GESTION ET SERVICES FONCTIONNELS	21
Introduction	21
Section 1 Histoire de l'émergence de la fonction contrôle de gestion	23
1.1. La révolution taylorienne de la division du travail	23
1.1.1 La double finalité des approches classiques : créer de la rationalité et diminuer les coûts	24
1.1.2 De l'avènement du modèle taylorien à sa remise en cause	26
1.2. L'apparition de la fonction d'après la lecture économique de Chandler-Williamson	32
1.2.1 Quelques précisions sur la théorie des coûts de transaction	33
1.2.2 Histoire de l'émergence et motifs d'existence de la fonction contrôle	35
1.3. Une lecture sociologique de l'apparition des contrôleurs de gestion	40
1.3.1 La bataille du savoir en comptabilité de gestion (Abbott, 1988)	40
1.3.2 Une histoire alternative de la diffusion de la forme multidivisionnelle (Fligstein, 1985 ; 1990)	45
Section 2 La place des services fonctionnels et de la fonction contrôle dans l'organisation	51
2.1. Centralité, client et autorité des services fonctionnels	52
2.1.1 Centralité des services fonctionnels	53
2.1.2 Une distinction conceptuelle par type de client : la technostructure et les fonctions de support logistique de Mintzberg	59
2.1.3 Autorité des services fonctionnels	63
2.1.4 Synthèse : la place des services fonctionnels dans l'organisation line/staff	70
2.2. Centralité, client et autorité de la fonction contrôle de gestion	78
2.2.1 Centralité de la fonction contrôle de gestion	78
2.2.2 La double clientèle du contrôleur décentralisé	84
2.2.3 Autorité de la fonction contrôle : son influence dans la prise de décision	89
Conclusion	93
CHAPITRE 2 - L'ACTIVITE DU CONTROLEUR DE GESTION ET SON CONTEXTE	95
Introduction	95
Section 1 L'activité du contrôleur de gestion	97
1.1. Tâches, styles et évolutions du contrôleur de gestion : une revue	97
1.1.1 Organisation de la fonction contrôle de gestion	98
1.1.2 La diversité des responsabilités et des tâches du contrôleur de gestion	99
1.1.3 Quelles évolutions de l'activité du contrôleur de gestion ?	111
1.2. Du concept de fonction à celui d'activité	123
1.2.1 Métier, profession, fonction, poste : définitions et enjeux	124
1.2.2 Vers l'identification d'une stratégie d'accès au rôle	131
Section 2 Contexte de la fonction contrôle de gestion	139
2.1. Les déterminants « contingents »	141
2.1.1 Les déterminants contingents classiques	141
2.1.2 Stratégie et fonction contrôle de gestion	154
2.2. La dimension culturelle	163
2.2.1 Formation des contrôleurs de gestion	163
2.2.2 Spécificités françaises des relations hiérarchiques et évaluation des performances	167
Conclusion	178

CHAPITRE 3 - ETUDE EXPLORATOIRE ET PROPOSITION D'UN CADRE D'ANALYSE DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION	179
Introduction	179
Section 1 Démarche et méthodes de la recherche	181
1.1. Les choix méthodologiques	181
1.1.1 La méthode qualitative de collecte des données	181
1.1.2 Analyse des données, validité et fiabilité de la recherche	187
1.2. Recueil et analyse des données de la phase préliminaire	190
1.2.1 Le recueil des données de la phase préliminaire	190
1.2.2 Analyse des données : dictionnaire des thèmes et liste des codes	195
Section 2 Apports de l'étude exploratoire	197
2.1. Tâches, relations et image de soi	197
2.1.1 Une apparente similitude des tâches	197
2.1.2 Des contrôleurs « tampons » entre les exigences du siège et les préoccupations locales	202
2.1.3 Une image de soi complexe	207
2.2. Les catégories de contrôleurs	211
2.2.1 Les contrôleurs de gestion « opérationnels » et les contrôleurs de gestion « centraux »	211
2.2.2 Directeurs du contrôle de gestion : des directeurs avant tout	217
2.2.3 Des cas « extrêmes »	222
2.3. Déterminants de l'activité des contrôleurs de gestion	224
2.3.1 L'environnement	224
2.3.2 Les déterminants internes de l'organisation	240
Section 3 Evolution du cadre conceptuel et de la méthodologie	247
3.1. Evolution du cadre conceptuel	247
3.1.1 L'activité des contrôleurs de gestion	247
3.1.2 La fonction contrôle de gestion	249
3.1.3 Les déterminants de l'activité des contrôleurs de gestion	249
3.2. Stratégie de recueil et d'analyse des données de la seconde phase empirique	251
3.2.1 Le recueil des données par le dispositif des études de cas	251
3.2.2 Méthode d'analyse des données	254
Conclusion	258
SECONDE PARTIE - LA FONCTION CONTROLE DE GESTION : TYPOLOGIE ET ETUDE DES ROLES	259
CHAPITRE 4 - DES FONCTIONS CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DU MANAGEMENT LOCAL	261
Introduction	261
Section 1 La fonction contrôle de gestion partenaire	262
1.1. Présentation de l'organisation et des personnes interviewées	262
1.1.1 Mondomarket : un leader de l'industrie des biens de grande consommation	263
1.1.2 Les personnes interviewées	263
1.2. Une rationalité hybride entre financier et marketing	264
1.2.1 Positionnement stratégique	265
1.2.2 Structure organisationnelle	269
1.2.3 L'équilibre des forces entre contrôle de gestion et marketing	270
1.3. L'activité des contrôleurs de gestion : de l'implication au phagocytage par les managers opérationnels	272
1.3.1 Organisation de la fonction contrôle de gestion	272
1.3.2 Tâches, relations et image associées aux différents postes	282
1.4. Une autorité importante et un client proche	300
1.4.1 Avantages et risques organisationnels d'un partenariat contrôle de gestion-direction opérationnelle	300
1.4.2 Motifs de satisfaction et d'insatisfaction au travail	302
1.5. Synthèse du cas Mondomarket	303
Section 2 La fonction contrôle de gestion discrète	305
2.1. Présentation de l'organisation et des personnes interviewées	305
2.1.1 Beauty or not Beauty : le monde de la cosmétique et la beauté	305
2.1.2 Les personnes interviewées	306
2.2. Le marketing comme rationalité dominante	307

2.2.1	Une stratégie de différenciation	307
2.2.2	Une organisation matricielle produits/marchés	308
2.2.3	La suprématie de la fonction marketing	309
2.3.	L'activité des contrôleurs de gestion : l'impossible aide à la décision	313
2.3.1	Mission assignée au contrôleur de gestion	314
2.3.2	Des tâches classiques	315
2.3.3	Une relation chef de produit – contrôleur de gestion tendue	316
2.3.4	Image des contrôleurs de gestion	318
2.4.	Autorité faible et client local : effets organisationnels et individuels	320
2.4.1	Avantages et risques organisationnels	320
2.4.2	Motifs de satisfaction et d'insatisfaction des contrôleurs de gestion : stratégies individuelles observées	322
2.5.	Synthèse du cas Beauty or not Beauty	326
	Conclusion	329
CHAPITRE 5 - DES FONCTIONS CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA DIRECTION GENERALE		331
	Introduction	331
	Section 1 La fonction contrôle de gestion garde-fou	332
1.1.	Présentation de l'organisation et des personnes interviewées	332
1.1.1	Activité de Nationauto : concevoir, fabriquer et vendre des automobiles	332
1.1.2	Les personnes interviewées	333
1.2.	Rationalité dominante : un monde d'ingénieurs et de commerçants	334
1.2.1	Positionnement stratégique	334
1.2.2	Une structure organisationnelle nécessairement intégrée et complexe	337
1.2.3	Rapports de force entre les fonctions	338
1.3.	L'activité des contrôleurs de gestion : une discrète surveillance	342
1.3.1	Organisation de la fonction contrôle de gestion	342
1.3.2	Tâches des contrôleurs de gestion	347
1.3.3	Les relations avec les opérationnels : une quête de légitimité	351
1.3.4	L'image des contrôleurs de gestion	354
1.4.	Faible autorité au service de la direction générale	355
1.4.1	Motifs de satisfaction et d'insatisfaction des contrôleurs de gestion	355
1.4.2	Avantages et inconvénients organisationnels	356
1.5.	Synthèse du cas Nationauto	359
	Section 2 La fonction contrôle de gestion omnipotente	361
2.1.	Présentation de l'organisation et des personnes interviewées	361
2.1.1	Activité d'Equipauto	361
2.1.2	Les personnes interviewées	362
2.2.	Rationalité dominante : l'impératif du financier	362
2.2.1	De la sous-capacité de production au client roi	363
2.2.2	Les choix organisationnels associés à la mise en œuvre d'un contrôle financier serré	365
2.2.3	La suprématie de la fonction financière	373
2.3.	Activité des contrôleurs de gestion : mise sous tension et prise de décision	381
2.3.1	Organisation de la fonction contrôle de gestion	381
2.3.2	Les tâches du contrôleur de gestion chez Equipauto	388
2.3.3	Nature des relations établies entre contrôleurs et contrôlés	397
2.3.4	Image des contrôleurs de gestion : la métaphore du copilote et l'omission de la surveillance	400
2.4.	Une autorité incontestable et incontestée au service de la direction générale	402
2.4.1	Avantages et inconvénients organisationnels	402
2.4.2	Motifs de satisfaction et d'insatisfaction des contrôleurs de gestion	407
2.5.	Synthèse du cas Equipauto	407
	Conclusion	410
CHAPITRE 6 - PROPOSITION D'UNE TYPOLOGIE ET ETUDE DES DETERMINANTS		411
	Introduction	411
	Section 1 Les quatre idéaux-types de fonction contrôle de gestion	413
1.1.	La fonction contrôle de gestion partenaire	413
1.1.1	La fonction contrôle de gestion partenaire : illustration et synthèse	413

1.1.2	Logique de la fonction contrôle de gestion partenaire	418
1.2.	La fonction contrôle de gestion discrète	421
1.2.1	La fonction contrôle de gestion discrète : illustration et synthèse	421
1.2.2	Logique de la fonction contrôle de gestion discrète	427
1.3.	La fonction contrôle de gestion garde-fou	430
1.3.1	La fonction contrôle de gestion garde-fou : illustration et synthèse	430
1.3.2	Logique de la fonction contrôle de gestion garde-fou	438
1.4.	La fonction contrôle de gestion omnipotente	441
1.4.1	La fonction contrôle de gestion omnipotente : illustration et synthèse	441
1.4.2	Logique de la fonction contrôle de gestion omnipotente	444
Section 2	Le contexte de la fonction contrôle de gestion	452
2.1.	Opérationnalisation des facteurs et caractérisation des cas	452
2.1.1	La phase de développement	452
2.1.2	L'interdépendance entre les unités	454
2.1.3	La nature des tâches	455
2.1.4	Le style de gestion de groupe	456
2.1.5	La stratégie concurrentielle	457
2.1.6	La culture nationale	458
2.2.	Discussion comparée des facteurs	461
2.2.1	L'influence de chaque facteur sur l'autorité et le client	461
2.2.2	Les styles de fonction contrôle de gestion dans leur contexte	465
Section 3	La fonction contrôle de gestion vecteur de changement	469
3.1.	Antalgyx : un mimétisme inter-sectoriel	469
3.1.1	Rationalité dominée par le couple R&D et les marketing-ventes et une activité limitée à un contrôle budgétaire discret	470
3.1.2	La fonction contrôle vecteur du changement : enjeux organisationnels et individuels	477
3.1.3	Gastralgyx	491
3.2.	Siègeauto : un mimétisme intra-sectoriel	495
3.2.1	Rationalité dominante des ingénieurs	495
3.2.2	L'activité des contrôleurs de gestion : le changement par les outils	497
3.3.	Changement de la fonction contrôle et changement du contrôle de gestion	505
	Conclusion	508
	CONCLUSION GENERALE	513
	BIBLIOGRAPHIE	525
	REPERTOIRE DES TABLEAUX, DES ENCADRES ET DES FIGURES	539
	Liste des tableaux	539
	Liste des encadrés	542
	Liste des figures	543
	ANNEXES	545
	Annexe 1-1. Types d'organisations line-staff selon Woodward	545
	Annexe 2-1. Les principales associations professionnelles de comptables et de contrôleurs de gestion	548
	Annexe 3-1. Liste des codes utilisés dans le logiciel NVivo	550
	Annexe 4-1. Stratégie et culture de Mondomarket	554
	Annexe 4-2. Mission assignée au contrôleur de gestion chez Mondomarket	556
	Annexe 4-3. Motifs de satisfaction des contrôleurs de gestion de Mondomarket	557
	Annexe 4-4. Motifs d'insatisfaction des contrôleurs de gestion Mondomarket	559
	Annexe 4-5. Les missions associées aux métiers de la gestion chez Beauty or not Beauty	561
	Annexe 5-1. Nationauto : répartition du capital	563
	Annexe 5-2. Stratégie de Nationauto	564
	Annexe 5-3. Organigramme de Nationauto	565
	Annexe 5-4. Les missions des métiers de la finance chez Nationauto	566
	Annexe 5-5. Actionnariat d'Equipauto	568
	Annexe 5-6. Organisation générale d'Equipauto	569
	Annexe 5-7. Equipauto : les 5 axes	570
	Annexe 5-8. Equipauto : le mythe fondateur	572

Annexe 5-9. Motifs de satisfaction des contrôleurs de gestion Equipauto	575
Annexe 5-10. Motifs d'insatisfaction des contrôleurs de gestion Equipauto	577
Annexe 6-1. Antalgix : Description du contexte	580
Annexe 6-2. Changements chez Antalgix	583
Annexe 6-3. Les rapports de force entre les fonctions chez Antalgix	584
Annexe 6-4. Description de postes de contrôleurs de gestion : Antalgix	585
Annexe 6-5. Tâches des contrôleurs de gestion d'Antalgix	587
Annexe 6-6. Relations des contrôleurs de gestion d'Antalgix	589
Annexe 6-7. Image des contrôleurs de gestion d'Antalgix	590
Annexe 6-8. Stratégies de modification de la relation chez Antalgix	591
Annexe 6-9. Stratégies individuelles de satisfaction au travail	594
Annexe 6-10. Motifs de satisfaction des contrôleurs de gestion chez Antalgix	596
Annexe 6-11. Motifs d'insatisfaction des contrôleurs de gestion chez Antalgix	597
Annexe 6-12. Positionnement stratégique : Siègeauto	598
Annexe 6-13. Description des postes de contrôleur de gestion chez Siègeauto	602
Annexe 6-14. Organisation générale de Siègeauto	604
Annexe 6-15. Dysfonctionnements organisationnels chez Siègeauto	605
TABLE DES MATIERES	607

Vu : le Président

M.

Vu : les suffragants

M.M.

Vu et permis d'imprimer :

Le Vice-Président du Conseil Scientifique chargé de la Recherche
de l'Université Paris Dauphine

LA FONCTION CONTROLE DE GESTION
Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation

Caroline Lambert

L'objectif de cette thèse est de comprendre la place et le rôle de la fonction contrôle de gestion au sein de l'organisation.

Un cadre d'analyse de la fonction contrôle de gestion est proposé. La revue de littérature, complétée par une étude exploratoire, conduit à appréhender la fonction contrôle de gestion comme un service fonctionnel et comme le résultat de l'activité individuelle des contrôleurs de gestion. La rationalité dominante, la centralité de la fonction (autorité et client) et l'activité des contrôleurs de gestion (tâches, relations et images) permettent de révéler les rôles de la fonction contrôle de gestion.

Une typologie est ensuite réalisée à partir de douze études de cas. Quatre idéaux-types sont mis en évidence : la fonction contrôle de gestion partenaire, discrète, garde-fou et omnipotente. Les facteurs de contingence et des cas de changement de la fonction sont étudiés. Cette thèse montre que la fonction contrôle de gestion peut remplir des rôles divers : aide à la décision locale, surveillance discrète, centralisation du pouvoir, légitimation interne et externe des décisions et formation des managers.

Mots clés : fonction contrôle de gestion, contrôleur de gestion, services fonctionnels, contrôle de gestion, activité.

Laboratoire : CREFIGE – Université Paris-Dauphine

THE MANAGEMENT CONTROL FUNCTION
A Contribution to Analysis of the Position of Staff Functions in the Organisation

Caroline Lambert

The aim of this thesis is to understand the position and role of the management control function within the organisation.

An analysis framework of the management control function is proposed. A review of the literature, complete with an exploratory study, leads to our considering the management control function as a staff function and as the result of the individual activity of management controllers. The dominant rationale, the centrality of the function (authority and client), and the activity of the management controllers (tasks, relationships and images) enable us to reveal the roles of the management control function.

A typology is then drawn out of twelve case studies. Four ideal-types are brought to light: The partner, discrete, foolproof, and omnipotent management control functions. Contingency factors and cases illustrating a change in function are studied. This thesis shows that the management control function can fulfil diverse roles: aiding local decision-making, providing discrete surveillance, centralising power, providing internal and external legitimisation for decisions, and shaping managers.

Keywords: management control function, controller, staff functions, management control, activity.

Research Unit: CREFIGE – Université Paris-Dauphine