

ANNEXE 2: ARTICLE E. CHIAPELLO (1990 b)

L'image du contrôle de gestion et des contrôleurs en France
in *Revue Echanges*, N°92, 4ème trimestre 1990, pp 13-31

L'IMAGE DU CONTROLE DE GESTION ET DES CONTROLEURS EN FRANCE

Eve CHIAPELLO
Groupe HEC

L'enquête sur l'image du contrôleur et du contrôle de gestion s'inscrit dans une longue tradition d'enquêtes menées par le Groupe HEC en collaboration avec la DFCCG. En 1976 et 1982, des enquêtes sur *la pratique de la gestion prévisionnelle en France* (1) ont ainsi été conduites. Sur certains points leurs résultats seront repris.

MÉTHODOLOGIE DE L'ENQUÊTE

• Les objectifs de l'enquête

L'objectif de départ de l'enquête était de mesurer si l'image de la fonction Contrôle de gestion est aussi médiocre que les confusions habituelles de langage sur le mot "contrôle" (permettant d'assimiler le contrôleur à un inspecteur) le laissent penser.

On peut considérer que l'image est la résultante d'un ensemble de phénomènes plus faciles à mesurer que l'image elle-même. Elle fait en effet intervenir :

- l'imagerie traditionnelle générée autour du terme de contrôle de gestion.
- les désirs de chacun plus ou moins satisfaits quant au rôle et à la place du contrôle de gestion.
- le vécu quotidien d'acteurs devant participer à un système de contrôle ayant ses forces et ses faiblesses.
- les relations particulières entretenues avec un contrôleur de gestion dont chacun estimera à sa manière les qualités et les défauts.

Plus donc que l'image elle-même, c'est l'ensemble de ces phénomènes que nous avons cherché à appréhender. Le deuxième produit attendu de l'enquête était la détermination de différents profils de contrôleurs (2).

Un travail mené par des étudiants HEC (3) en 1988 auprès de 31 entreprises avait ainsi fait apparaître deux profils de contrôleurs :
— des contrôleurs centrés sur la technique, heureux de l'être et en parfaite harmonie avec les attentes des opérationnels ;
— des contrôleurs centrés sur l'aide à la décision, se heurtant aux réticences des opérationnels ne souhaitant pas voir les contrôleurs prendre trop d'importance dans leur vie.

Il nous fallait donc vérifier cette hypothèse sur un échantillon plus large et éventuellement affiner les profils proposés.

• Les questionnaires

Nous avons choisi, pour répondre à ces objectifs, d'interroger à la fois les contrôleurs et leurs "clients", à savoir les directeurs généraux et les responsables opérationnels. Ceci nous permet donc également :

- de savoir si les contrôleurs sont conscients de l'image réelle qu'ils donnent,
- de mesurer si le point de vue de la Direction générale est différent de celui des responsables opérationnels, comme on peut s'y attendre, ou s'il y a consensus.

*Enquête faite au cours du 2ème semestre 1989 avec la participation des membres de la DFCCG, supervisée par H. Jordan, professeur au Groupe HEC.

(1) Voir :

— Cahier de Recherche du Groupe HEC n°44/1976, "La pratique de la gestion prévisionnelle en France en 1976", J.-L. ARDOIN, H. JORDAN.
— Polycopié - Groupe HEC, "La pratique de la gestion prévisionnelle en France en 1982", A. SCHLUMBERGER, Th. BLANCO, Y. BOUCOIRAU, Ch. COMPAIN, N. IDOUX, S. PRÉSENT sous la direction de H. JORDAN.
— Articles Revue Echanges n°41, 63, 77.

(2) Voir sur ce point les résultats de l'enquête dans l'article : "Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ?" dans ce même numéro de la Revue Echanges.

(3) Mémoire de recherche de 3ème Année HEC. Année scolaire 1987/1988. "L'image du contrôleur de gestion dans l'entreprise française", P. ANTON, C. CORBE, J.-F. VALENT.

Nous avons donc conçu trois questionnaires différents :

- un questionnaire destiné aux contrôleurs de gestion qui est le plus étoffé et qui nous permet en outre de recueillir un certain nombre d'informations de base sur la fonction contrôle de gestion.
 - un questionnaire destiné aux directeurs généraux.
 - un questionnaire destiné aux responsables opérationnels.
- Les deux derniers questionnaires sont à quelques questions près identiques.

Un certain nombre de questions ont été posées aux trois types d'acteurs et nous entendons en comparer les réponses. Elles portent sur :

- * la place du contrôle de gestion dans la hiérarchie.
- * les rôles souhaités et réels du contrôle de gestion dans l'entreprise.
- * la fréquence des contacts entre les contrôleurs et leurs clients.
- * l'image du contrôle de gestion, son utilité, sa complexité, la qualité des relations avec le contrôleur.
- * l'utilité et l'image de l'audit interne.
- * le profil idéal du contrôleur de gestion.

La structure des questionnaires est la suivante :

Questionnaires "Contrôleurs"	D.G.	Questionnaires R.O.
Informations générales (taille, métier, structure de l'entreprise)	Information sur le répondant (localisation, fonction)	
Partie 1 : la situation du contrôle de gestion dans la société (organisation, responsabilité, rôles, projets, place de l'audit interne)	Partie 1 : connaissance par les répondants de l'organisation du contrôle	
Partie 2 : perception du contrôle par les opérationnels Partie 3 : perception du contrôle par la direction générale	Partie 2 : le rôle et l'image du contrôle de gestion (à croiser avec les parties 2 et 3 du questionnaire "Contrôleurs" pour l'image, avec la partie 1 en ce qui concerne les rôles attendus ou réels du contrôle et l'image de l'audit interne)	
Partie 4 : le profil idéal du contrôleur, de ses collaborateurs et les désirs d'évolution	Partie 4 : le profil idéal du contrôleur et jugement de ses qualités et défauts réels.	

• Le lancement de l'enquête

Les questionnaires ont été envoyés au début du mois de juin 1989 à 1.200 adhérents de la DFCG par paquets de 6 :

- 1 questionnaire "contrôleur",
- 1 questionnaire "directeur générale",
- 4 questionnaires "responsables opérationnels".

Le destinataire de l'envoi devait transmettre l'ensemble à un contrôleur de son organisation s'il n'exerçait pas cette fonction lui-même.

Le contrôleur était ensuite chargé de distribuer les questionnaires à son directeur et à quatre responsables opérationnels. Les questionnaires pouvaient être renvoyés séparément.

Seuls les adhérents enseignants en gestion, experts comptables et consultants n'ont pas été destinataires de l'enquête.

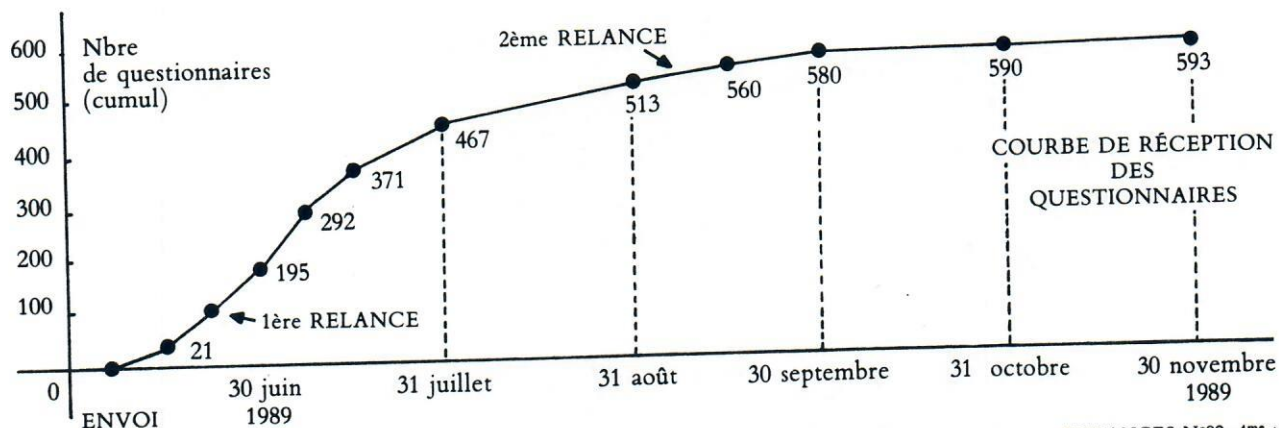
Nous voyons apparaître les premières limites de l'enquête :

- les destinataires de l'enquête sont sans doute des contrôleurs de gestion plus dynamiques que la moyenne française puisqu'ils ont adhéré au mouvement professionnel. Cet aspect est vraisemblablement encore plus marqué si on ne considère que les répondants.
- la transmission des questionnaires a pu biaiser légèrement l'enquête, les contrôleurs ayant peut-être eu tendance à distribuer les questionnaires à des personnes avec lesquelles ils vivent en bonne intelligence.

L'image rendue par l'enquête sera donc sans doute meilleure que l'image réelle du contrôle de gestion.

Une première relance a été envoyée 15 jours après l'envoi des questionnaires, une seconde au début du mois de septembre. Cette dernière n'était destinée qu'aux entreprises ayant déjà renvoyé des questionnaires afin de compléter les jeux et d'obtenir au moins un questionnaire de chaque type par entreprise répondante.

La courbe de réception des questionnaires est la suivante :



● **L'échantillon**

Nombre de questionnaires reçus.

- 593 questionnaires exploitables ont été reçus.
- 168 entreprises ont participé, ce qui représente un taux de participation de 14 %, mais seules **100 entreprises ont fourni un jeu complet**. 31 entreprises ont fourni un jeu dans lequel il manque un type de questionnaire sur trois, 37 n'ont envoyé qu'un seul type de questionnaire.
- Les 593 questionnaires se répartissent de la façon suivante :
 - 138 questionnaires "Contrôleur"
 - 114 questionnaires "Direction générale"
 - 341 questionnaires "Responsable opérationnel".

	Quest. contrôleur	Questionnaire DG	Nombre de questionnaires opérationnels					Total
			1	2	3	4	5	
Jeux complets 100 entreprises	100	100	27 entrep.	26 entrep.	20 entrep.	26 entrep.	1 entrep.	100
Jeux incomplets 2 questionnaires sur 3 31 entreprises		7	3 entrep.	3 entrep.	1 entrep.			7
	21		3 entrep.	7 entrep.	8 entrep.	3 entrep.		21
	3	3						
Jeux incomplets 1 questionnaire sur 3 37 entreprises	14							
		4						
			14 entrep.	2 entrep.	2 entrep.	1 entrep.		19
	138 quest.	114 quest.	47 entrep. 47 quest.	38 entrep. 76 quest.	31 entrep. 93 quest.	30 entrep. 120 quest.	1 entrep. 5 quest.	147 entrep. 341 quest.

Comparaison avec les enquêtes précédentes :

	1976	1982	1989
Nombre d'entreprises contactées.	330	620	1.200
Nombre d'entreprises participantes.	99	65	168
Taux de participation.	30 %	10,5 %	14 %

Caractéristiques de l'échantillon.

Celles-ci peuvent être jugées à travers les 138 questionnaires "Contrôleurs de gestion".

— **Nationalités :**

- 78 % France
- 11 % USA
- 7 % RFA
- 3 % Suisse
- 1 % divers (Grande-Bretagne, Italie, Japon, Suède)

(106 réponses)

— **Secteurs d'activités :**

Ils sont extrêmement variés = construction mécanique, matériel électrique, informatique, télécommunications, automobile, banque, chimie, agro-alimentaire, grande distribution, textile, services publics,...

— **Tailles :**

	1989	1982	1976
0 - 500 personnes	43,5 %	69 %	33 %
501 - 1000 personnes	25,5 %		
1001 - 5000 personnes	17,5 %	35 %	56 %
+ 5001 personnes	13,5 %	19 %	11 %

Les entreprises touchées par l'enquête sont donc globalement plus petites que celles des enquêtes précédentes. Cela est sans doute dû au développement du contrôle de gestion dans des structures plus réduites à l'évolution parallèle de la population des adhérents de la DFCG.

Une comparaison de la distribution des tailles en effectif de notre échantillon avec les chiffres de l'INSEE relatifs à l'ensemble des entreprises françaises fait apparaître :

- une bonne représentation des entreprises entre 500 et 5.000 personnes,
- une sur-représentation dans l'échantillon des entreprises de plus de 5.000 personnes,
- une sous-représentation des entreprises de moins de 500 personnes.

On jugera, compte tenu du fait que les entreprises de plus de 5.000 personnes représentant moins de 1 % de la population totale des entreprises et que les entreprises de moins de 500 personnes font près de 99 % du total, que **notre échantillon est représentatif des grandes entreprises françaises selon le critère de la taille.**

— **Types de structures ayant répondu :**

	1989	1982	1976
Groupe d'entreprises, holdings	18 %	11 %	8 %
Entreprises filiales	38,5 %	48 %	49 %
Entreprises indépendantes	21,5 %	31 %	30 %
Autre (divisions, usines,...)	22 %	9 %	13 %

(138 réponses)

On constate, par rapport aux enquêtes précédentes, une participation accrue des contrôleurs de holding et des contrôleurs de division.

● Les directeurs et les responsables opérationnels

Choix des répondants par les contrôleurs.

On peut considérer, si l'on peut en juger par les fonctions annoncées par les différents répondants, que les contrôleurs de gestion ont assez bien joué le jeu lors de la transmission des questionnaires.

Il est possible de mener cette analyse auprès de 65 entreprises :

- Dans 86 % d'entre elles, on constate une grande variété de fonctions : on trouve ainsi souvent une réponse du directeur commercial et une réponse du directeur de la production dans la même entreprise.
- Dans 14 % d'entre elles, le contrôleur a soit mal compris le travail, soit biaisé le jeu puisque le "Directeur général" est le plus souvent son supérieur hiérarchique, le Directeur financier, et que les responsables opérationnels sont **tous choisis** dans des fonctions administratives, comptables ou financières...

Localisation.

Analyse pour les 100 entreprises qui ont fourni un jeu complet.

Localisation du contrôleur		Localisation des opérationnels			des directeurs
Holding, Filiale, Entreprise indépendante	83,5 %	Au siège	50 %	84 %	
Division, Usine	15,5 %	Division Usine	44 %	14 %	
Autre	1 %	Autre	6 %	1 %	

(97 réponses)

(247 réponses) (100 réponses)

Comme on pouvait s'y attendre, compte tenu des règles de transmission de questionnaires (un contrôleur de siège devait donner le questionnaire "DG" au directeur de l'entreprise, un contrôleur de division au directeur de la division,...), la localisation des directeurs est la même sur celle des contrôleurs tandis que les opérationnels sont plus dispersés dans l'entreprise. Ceci nous permet de renforcer l'idée que la transmission des questionnaires s'est assez bien faite, comme le confirmera également l'analyse détaillée des fonctions déclarées par les répondants (ci-après).

On remarquera également qu'un directeur de division potentiellement pouvait être sollicité à deux titres :

- en tant que directeur si c'était le contrôleur de la division qui le contactait,
- en tant qu'opérationnel si c'était le contrôleur du siège qui était le contrôleur-pivot de l'enquête dans l'entreprise.

Ceci était inévitable dans la mesure où l'enquête prétendait embrasser l'ensemble de la situation du contrôle de gestion en France et non uniquement celle des contrôleurs de division, ou des contrôleurs d'usine, ou des contrôleurs de siège...

Fonction des responsables opérationnels.

Ils sont spécialisés dans une fonction identifiable de l'entreprise dans 69 % des cas, ils sont des directeurs généralistes dans 27 % des cas, ils sont chefs de service, sans plus d'information, dans 4 % des cas.

Sur 273 réponses : 69 % Spécialisés

- Fonctionnels (15 %)
 - Comptabilité finances = 8 %
 - Informatique = 3 %
 - Personnel = 3 %
 - Autres = 1 %
- Opérationnels (54 %)
 - Marketing = 6 %
 - Commercial = 12 %
 - Production = 22 %
 - Services annexes à la production = 12 % } 34 %
(logistique, achats, qualité, bureau d'études)
 - Autres (développement, international) = 2 %

27 % **Directeurs généralistes**

(directeurs de filiale, de division, de département, de succursale, d'agence, directeurs régionaux,...).

4 % **Chefs de service**

On constate donc une grande variété de fonctions parmi les opérationnels. Seul regret : les 8 % de responsables dans les fonctions comptables et financières...

Fonction des directeurs généraux (102 réponses).

- PDG ou Présidents du directoire = 30 %
- Directeurs financiers et D.A.F. = 10 % } 87 %
- DG, DGA, Secrétaires généraux = 47 %
- Directeurs de division = 3 %
- Directeurs industriels et directeurs d'usine = 5 % } 8 %
- Autres directeurs = 5 %

Là encore, on pourra regretter les 10 % de directeurs financiers parmi les répondants. Ceux-ci répondaient alors plus comme supérieurs hiérarchiques responsables à l'échelon supérieur du contrôle de gestion que comme directeur pouvant exprimer une politique quant au rôle confié au contrôle de gestion dans l'entreprise.

Néanmoins, quelle que soit la manière d'appréhender le problème, nous pouvons nous déclarer globalement satisfaits de la répartition des réponses, puisqu'un biais lié à la fonction n'a été introduit que dans 8 % à 14 % des cas, ce qui est assez peu compte tenu du mode d'administration, au départ assez risqué, des questionnaires.

LA FONCTION CONTROLE DE GESTION - LES CONTROLEURS VUS PAR EUX-MÊMES

Les résultats détaillés présentés ci-après sont le produit du dépouillement des 138 questionnaires "Contrôleurs de gestion" disponibles, parties 1 et 4.

• **Le profil des contrôleurs : souhaits et réalités**

Age.	1989	1982	1976
Moyenne	37 ans	41 ans	40 ans
Ecart-type	7 ans	7 ans	7 ans

Ces chiffres tendent à prouver que la population des contrôleurs de gestion se renouvelle régulièrement, et a même tendance à rajeunir. La fonction de contrôleur semble une fonction de passage dans une carrière et c'est d'ailleurs ainsi que les contrôleurs la souhaitent :

	SOUHAIT	RÉALITÉ PERÇUE
Fonction de passage	57 %	20 %
Fonction permanente	21 %	24,5 %
Pas de règle	22 %	55,5 %

On notera néanmoins que dans près de 25 % des entreprises, la fonction contrôle de gestion est définie comme une fonction permanente (réalité perçue) :

- dans un quart de ces cas, il n'y a alors aucune possibilité de carrière pour le contrôleur (6 % des contrôleurs de l'échantillon se trouvent dans cette situation).
 - dans trois quarts de ces cas, les contrôleurs occupant une fonction permanente ont des possibilités de carrière dans la fonction.
- Mais seuls 62 % de ceux-ci sont satisfaits de cet état des choses et ne désirent pas une autre définition de la fonction.

Expérience préalable.

42 % des contrôleurs déclarent avoir occupé une fonction opérationnelle avant de devenir contrôleur mais **en fait** plus de 50 % de ceux-ci sont toujours restés dans la filière administrative, financière ou comptable. Les responsables opérationnels définiraient vraisemblablement l'opérationnalité autrement...

Ancienneté dans la fonction.

Dans leur entreprise, ils sont à la fonction contrôle de gestion :

- depuis moins de 3 ans : 50 %
- depuis moins de 4 ans : 65 %
- depuis moins de 6 ans et demi : 75 %

53 % d'entre eux ont exercé auparavant une fonction de contrôle de gestion dans une **autre entreprise**.

Parmi ceux-là :

- 50 % ont une expérience cumulée de moins de 8 ans,
- 75 % de moins de 12 ans.

Les qualités idéales du contrôleur de gestion.

	Pas du tout important	Peu important	Important	Très important	Indispensable
Diplôme de grande école	6 %	43 %	37 %	12 %	2 %
	49 %		49 %		
Sérieuses connaissances comptables ou DECS	18 %		44 %	23 %	15 %
			67 %		
Connaissances des langues	19 %	36 %	27 %	13 %	5 %
	55 %		40 %		
Connaissance de l'informatique	12 %		51 %	25,5 %	11,5 %
			76,5 %		
Qualités de communication			4 %	38 %	58 %
Qualités d'ouverture			10 %	35 %	55 %
Qualités de souplesse			13 %	46 %	41 %
Organisation et rigueur			12 %	47 %	41 %
Dynamisme			29 %	35 %	36 %
Mobilité	2 %	30 %	39 %	21 %	8 %
	60 %				
Avoir été opérationnel avant	6,5 %	33,5 %	37 %	15 %	8 %
	40 %		52 %		

Ouverture = curiosité intellectuelle, imagination.

Souplesse = aptitude au travail en équipe, disponibilité, adaptabilité.

Les connaissances et les diplômes sont, selon les contrôleurs, nettement moins importants que les qualités humaines pour réussir dans sa fonction. Néanmoins, les connaissances comptables et informatiques sont hautement désirables.

Sur les 52 % qui jugent qu'avoir été opérationnel avant est important ou très important, 45 % ne l'ont pas été : des regrets ? (Tous ceux qui jugent que cela est indispensable l'ont évidemment été).

Leurs désirs de formation et d'évolution personnelle.

● **Connaissances :**

- La comptabilité est globalement un **point fort** de leur formation. Alors qu'ils sont plus de 80 % à juger la comptabilité importante, moins de 16 % désirent une formation complémentaire en priorité ou beaucoup.
- Les langues vivantes sont perçues comme un **point faible** tout au moins pour les 45 % qui estiment que c'est important puisque plus de la moitié d'entre eux souhaitent une formation complémentaire en priorité ou beaucoup.
- L'informatique est un **point à améliorer** sans être vraiment un point faible.

● **Aptitudes**

Les qualités de communication, d'ouverture, de souplesse et d'organisation et rigueur sont leur préoccupation majeure. Leurs désirs d'amélioration sont également très forts, tout particulièrement en ce qui concerne les qualités de communication : 51 % des contrôleurs souhaitent développer leurs qualités de communication en priorité ou beaucoup.

33 % pour les qualités d'ouverture.

35 % pour les qualités de souplesse.

32 % pour l'organisation et la rigueur.

Les contrôleurs se jugent là sans complaisance et font preuve d'une forte volonté de progresser sur les points qui leur apparaissent capitaux.

Qualités attendues chez les collaborateurs du contrôleur.

Il est important, voire indispensable :

- de savoir établir des relations de confiance (pour 90,5 % des contrôleurs)
- de savoir motiver ses interlocuteurs (pour 75,5 % des contrôleurs)
- de savoir rester vigilant sur les fautes de gestion (pour 66 % des contrôleurs)
- de savoir faire preuve d'autorité et se montrer ferme (pour 37 % des contrôleurs).

Les deux premiers points viennent expliquer l'importance primordiale accordée aux qualités de communication par les contrôleurs.

● **La fonction contrôle de gestion = organisation, rôle et projets**

Organisation et place dans l'organigramme.

60 % ont un Contrôle de gestion central uniquement (entreprises de **moins** de 5000 personnes dans 99 % des cas).

36 % ont un Contrôle de gestion central et des Contrôleurs "décentralisés" (entreprises de **plus** de 5000 personnes dans 87 % des cas).

4 % ont des Contrôleurs "décentralisés" sans véritable contrôle de gestion central (entreprises ayant toujours **moins** de 2000 personnes).

100 % (135 réponses)

Le contrôle de gestion central est rattaché hiérarchiquement :

	1989	1982	1976
A la Direction Générale de l'entreprise	41 %	25 %	33 %
A la Direction Financière ou à la Direction Administrative et Financière	55 %	66 %	43 %
Autre	4 %	9 %	24 %

La direction financière est depuis 1976 le mode de rattachement préféré des entreprises. On constate également qu'il n'existe plus que deux rattachements possibles, les rattachements à des directions "exotiques" étant passés en 13 ans de 24 à 4 %.

Les contrôleurs "décentralisés" sont rattachés hiérarchiquement :

- Au directeur de l'unité opérationnelle : 74,5 %
- Au contrôle de gestion central : 13 %
- Aux deux à la fois : 10,5 %
- Autre : 2 %

On ne constate aucune relation entre le rattachement hiérarchique choisi pour le contrôle de gestion central et celui choisi pour les contrôleurs décentralisés.

Responsabilités du contrôle de gestion central.

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 :

	1989	1982	1976
— de la comptabilité générale	28 %	26 %	39 %
— de la comptabilité analytique	76 %	35 %	36 %
— de la planification	52 %	37 %	33 %

Entre 1982 et 1989, une forte extension des compétences semble avoir eu lieu puisque désormais trois quarts des entreprises laissent au contrôle de gestion la responsabilité de la comptabilité analytique, contre un tiers auparavant. Une évolution moins forte mais identique est à noter pour la planification.

Taille des services de contrôle de gestion.

La taille du service dépend évidemment de la taille du domaine de compétence (4) du contrôleur.

Si le domaine de compétence est de :

- **moins de 100 personnes** : le service a toujours moins de 11 personnes et 89 % des services ont 1 ou 2 personnes (56 % ont 1 personne).
- **entre 100 et 500 personnes** : le service a toujours moins de 20 personnes, 89 % des services ont entre 1 et 3 personnes.
- **entre 500 et 1000 personnes** : le service a toujours moins de 12 personnes, 60 % des services ont moins de 3 personnes.
- **entre 1000 et 2000 personnes** : le service a toujours moins de 20 personnes, 77 % des services ont 3 personnes ou plus (62 % ont entre 4 et 20 personnes).
- **entre 2000 et 5000 personnes** : tous les services ont entre 4 et 20 personnes.
- **entre 5000 et 10000 personnes** : on rencontre des services de plus de 30 personnes (17 % des cas). Tous les services ont plus de 4 personnes. 67 % des services ont plus de 13 personnes.
- **plus de 10000 personnes** : 75 % des services ont 30 personnes ou plus.

Rôles réels et rôles souhaités pour le contrôle de gestion.

Signification des notes

Essentiel	:	1
Très important	:	2
Important	:	3
Peu important	:	4
Pas du tout important	:	5

Ecart négatif :

rôle pas assez développé.

Ecart positif :

rôle trop développé.

	Moyenne rôle réel perçu	Moyenne rôle souhaité	Ecart (souhait - réel)
Conseil et aide à la décision auprès de la Direction Générale	3	1,6	- 1,4
Conseil et aide à la décision auprès des responsables opérationnels	3	1,7	- 1,3
Incitation des opérationnels à penser au futur, Formation	3,1	2	- 1,1
Aide à l'évaluation des performances individuelles	4,1	3,4	- 0,7
Supervision technique du fonctionnement des outils	2,4	2,4	0
Améliorer la fiabilité des données comptables et de gestion	2,7	2,7	0
Analyser les coûts, les résultats, les performances	2,1	2,6	0,5
Diagnostic des besoins, créations d'outils	2,6	2,2	- 0,4

Le contrôle de gestion a aujourd'hui une forte dimension technique puisque les rôles 5 à 8 sont plus qu'importants (note inférieure à 3). Les contrôleurs sont globalement satisfaits de cette situation même s'ils trouvent qu'ils passent un peu trop de temps à analyser les résultats.

En moyenne, leur temps se répartit comme suit :

- 28 % architecte du système de contrôle (écart type : 17 %)
- 43 % opérateur du système (partie technique) (écart type : 23 %)
- 29 % animateur du système (partie relationnelle) (écart type : 16 %).

Malgré une très grande diversité des situations, la bonne surprise réside dans le bon score du rôle d'architecte (28 % ci-dessus) et du dernier rôle (Diagnostic des besoins, création d'outils) dans le tableau précédent malgré une légère volonté d'accentuer ce rôle (écart Souhait-Réel = - 0,4).

Les contrôleurs souhaiteraient donner la prééminence aux trois premiers rôles d'aide à la décision et de formation et sont sur ce point déçus par la réalité (écarts supérieurs à 1). Le point de frustration principal vient de l'insuffisant développement du conseil et de l'aide à la décision auprès de la DG (plus qu'auprès des opérationnels).

Ils souhaiteraient que ce rôle soit ESSENTIEL.

Dans les faits, il est PEU ou PAS DU TOUT IMPORTANT :

Ils sont :	Pour le rôle :
28,5 %	Conseil et aide à la décision de la Direction Générale
23,5 %	Conseil et aide à la décision auprès des opérationnels
21 %	Incitation des opérationnels à penser au futur, Formation
11,5 %	Diagnostic des besoins, création d'outils (En % de ceux qui trouvent le rôle essentiel)

(4) Taille du domaine de compétence = - taille de l'entreprise, s'il s'agit d'un contrôleur de gestion central,
- taille de la subdivision, s'il s'agit d'un contrôleur de subdivision,
- taille du groupe s'il s'agit d'un contrôleur de holding.

Les projets de développement des contrôleurs

	Projet Prioritaire	Projet Secondaire	Ce n'est pas un projet
Améliorer l'information financière uniquement	18,5 %	25 %	56,5 %
	43,5 %		
Diversifier la nature de l'information	32 %	29 %	39 %
	61 %		
Développer les fonctions de conseil et d'aide à la décision	55 %	24,5 %	20,5 %
	79,5 %		
Améliorer la mesure des résultats et des écarts de performance	55,5 %	23,5 %	21 %
	79 %		
Améliorer le système de prévision	52,5 %	27 %	20,5 %
	79,5 %		
Développer des outils pour la Direction Générale	48 %	19 %	33 %
	67 %		
Développer des outils pour les responsables opérationnels	57 %	23 %	20 %
	89 %		

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

En effet :

- le diagnostic des rôles faisaient 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 performances) sont tout aussi importants que les projets de développement de l'aide à la décision (55 % des contrôleurs en ont fait des projets prioritaires dans les deux cas). Les préoccupations techniques restent donc extrêmement importantes.
- le diagnostic des rôles faisait également apparaître une "frustration" plus grande des contrôleurs en ce qui concerne le service des responsables opérationnels. Or, le développement d'outils pour la direction générale n'est prioritaire que dans 48 % des cas, contre 57 % en ce qui concerne les outils pour les responsables opérationnels.

On remarquera par ailleurs, en ce qui concerne la nature de l'information collectée, que l'heure est à la diversification de l'information = 61 % des contrôleurs en ont fait un projet contre seulement 43,5 % qui ne souhaitent améliorer que l'information financière.

OPINIONS CROISÉES DES CONTROLEURS, DES DIRECTEURS ET DES RESPONSABLES OPÉRATIONNELS

Cette partie reprend les résultats des trois questionnaires.

• Le contrôle de gestion = son organisation, sa place, son fonctionnement

Connaissance par les acteurs de l'organisation administrative du contrôle de gestion.

Il est surprenant de constater qu'il existe un **pourcentage non négligeable de désaccords** entre les acteurs en ce qui concerne l'organisation administrative du contrôle de gestion (voir ci-après). On doit en conclure que :

- soit le contrôle de gestion est une fonction mal connue,
- soit les organigrammes des entreprises ne sont pas publiés ou sont trop flous.

Les désaccords entre le contrôleur et son directeur sont moins nombreux, comme on peut s'y attendre, qu'entre les opérationnels et le contrôleur, mais ils restent non négligeables, ce qui est étonnant puisqu'il s'agit bien là des deux catégories de personnes les plus concernées par la question !

• Nombre de contrôleurs dans l'organigramme :

Les répondants avaient le choix entre les propositions suivantes :

Il existe dans l'entreprise :

- 1) un contrôle de gestion central uniquement,
- 2) un contrôle de gestion central et des contrôleurs décentralisés,
- 3) des contrôleurs décentralisés sans réel contrôle de gestion central.

Compte tenu de la réalité floue qui existe lorsqu'est choisie la réponse 3), on considère qu'il y a "désaccord" lorsque deux personnes répondent l'une 1) et l'autre 2) et "hésitation" lorsque la réponse 3) est choisie, alors que l'autre répondant a choisi la 1) ou la 2).

— Avis des opérationnels :

- Dans 26 % des entreprises, on rencontre au moins un opérationnel qui n'est pas d'accord avec son contrôleur (jamais plus de deux désaccords par entreprise).
- Sur 248 couples contrôleur-opérationnel, on rencontre 11 % de désaccords et 10 % d'hésitations.

— Avis des directeurs :

- Sur 96 couples contrôleur-directeur, on trouve 8 couples en désaccord (soit 8 %) :
 - 6 fois le directeur mentionne des contrôleurs décentralisés alors que le contrôleur pensait qu'il n'y avait qu'un contrôle de gestion central.
 - 2 fois le directeur nie l'existence de contrôleurs décentralisés qu'avait pourtant identifiés le contrôleur.

● **Rattachement hiérarchique du contrôle de gestion central** (DG, DAF ou autre)

On compte les désaccords chaque fois qu'un répondant n'a pas répondu comme le contrôleur : par exemple, il y a désaccord lorsque le contrôleur annonce un rattachement à la DAF et que l'un des opérationnels parle d'un rattachement à la DG ou à une autre direction.

— Avis des opérationnels :

- Dans 34 % des entreprises, on rencontre au moins un opérationnel en désaccord avec son contrôleur. Il arrive même fréquemment que tous les opérationnels aient répondu différemment du contrôleur.
- 24 % des 248 couples contrôleur-opérationnel sont en désaccord.

— Avis des directeurs :

- 16 % des 98 couples directeur-contrôleur sont en désaccord. Les directeurs semblent avoir tendance à s'approprier la fonction contrôle de gestion. En effet :
 - 12 fois le directeur parle d'un rattachement à la DG quand le contrôleur se rattache à la DAF.
 - 4 fois seulement le directeur rattache le contrôle à la DAF alors que le contrôleur se rattache à la DG.

● **Rattachement hiérarchique des contrôleurs décentralisés** (CG central, directeur de la division ou de l'usine, double rattachement)

Là encore nous n'avons pas compté les désaccords lorsque l'option du double rattachement était choisie. Les désaccords sont ici moins nombreux qu'en ce qui concerne les rattachements hiérarchiques du contrôle de gestion central.

- 8 % de désaccords parmi les 82 couples contrôleur-opérationnel,
- 1 seul désaccord sur 30 couples contrôleur-directeur.

Différents points de vue sur les rôles souhaités et les rôles réels du contrôle de gestion.

- 1 = Essentiel
- 2 = Très important
- 3 = Important
- 4 = Peu important
- 5 = Pas du tout important

MOYENNES DES NOTES (ROLES SOUHAITES)

	MOYENNES DES NOTES (ROLES SOUHAITES)		
	Par les contrôleurs	Par les directeurs	Par les opérationnels
Conseil et aide à la décision auprès de la DG	1,6	2,1	2,1
Conseil et aide à la décision auprès des opérationnels	1,7	2	2,4
Incitation des opérationnels à penser au futur, formation	2	2,2	2,6
Aide à l'évaluation des performances individuelles	3,4	3,6	3,7
Supervision technique du fonctionnement des outils	2,4	2,2	2,4
Améliorer la fiabilité des données	2,7	2,7	2,5
Analyse des coûts, des résultats	2,6	2,2	2,1
Diagnostic des besoins, création d'outil	2,2	2,4	2,3

○ Notes les plus faibles pour le rôle (= là où jugé le plus important) □ Notes les plus fortes (= là où jugé le moins important)

On constate en premier lieu une certaine harmonie des jugements, les rôles de conseil et d'aide à la décision étant néanmoins mieux notés que les rôles techniques chez les contrôleurs et les directeurs.

Chez les trois types d'acteurs, on trouve également le même refus du rôle d'aide à l'évaluation des performances individuelles. On remarquera ensuite une opposition entre les contrôleurs et les responsables opérationnels, les directeurs faisant la mesure entre les deux. Ainsi :

- Les contrôleurs sont ceux qui estiment le plus les rôles de conseil et d'aide à la décision et les opérationnels ceux qui les estiment le moins.
- L'opposition est inversée pour les rôles techniques suivants :
 - améliorer la fiabilité des données,
 - analyser les coûts, les résultats, ce dernier rôle est d'ailleurs pour les opérationnels le rôle le plus important avec le conseil auprès de la DG.

Par ailleurs, les opérationnels, s'ils pensent que le contrôleur doit servir la DG, sont plutôt réticents sur les rôles d'aide à la décision qui les concernent.

On peut conclure à ce stade que les opérationnels ne souhaitent pas que les contrôleurs développent l'aide à la décision tandis que les directeurs sont plus en phase sur ce point avec les contrôleurs. Les attentes des opérationnels sont largement techniques, en cela ils s'opposent aux désirs des contrôleurs.

- 1 = Essentiel
- 2 = Très important
- 3 = Important
- 4 = Peu important
- 5 = Pas du tout important

	MOYENNE DES NOTES (ROLES RÉELS PERÇUS)		
	Par les contrôleurs	Par les directeurs	Par les opérationnels
Conseil et aide à la décision auprès de la DG	3	(2,9)	3
Conseil et aide à la décision auprès des opérationnels	3	(2,9)	3,4
Incitation des opérationnels à penser au futur, formation	(3,1)	3,2	3,6
Aide à l'évaluation des performances individuelles	(4,1)	(4,1)	4,2
Superviseur technique du fonctionnement des outils	(2,4)	(2,4)	2,7
Améliorer la fiabilité des données	(2,7)	2,9	2,9
Analyse des coûts, des résultats	(2,1)	(2,1)	2,3
Diagnostic des besoins, création d'outils	(2,6)	2,9	2,9

○ Notes les plus faibles pour le rôle (= là où jugé le plus important)

Le contrôle de gestion est perçu dans la réalité comme globalement moins important par les opérationnels que par les directeurs et les contrôleurs.

Les contrôleurs remarquent surtout la partie technique de leur travail, alors que les directeurs, tout en mettant l'accent sur la partie technique, sont moins pessimistes que les deux autres types d'acteurs sur les rôles de conseil et d'aide à la décision. Comme pour les rôles souhaités, on trouve ici encore une certaine cohérence entre les jugements, les trois acteurs s'accordant pour constater que le conseil et l'aide à la décision ont une place moins grande que les rôles techniques dans le travail réel du contrôleur.

Lorsqu'on analyse les écarts de notation entre les différents acteurs, couple par couple, on constate que :

- le consensus est nettement plus fort sur les rôles souhaités qu'en ce qui concerne les jugements sur la réalité.
- les plus forts taux d'accord en ce qui concerne les rôles souhaités sont sur les rôles d'aide à la décision.
- les plus forts taux d'accord en ce qui concerne les rôles réels sont sur les rôles techniques et sur la faible importance de l'évaluation des performances individuelles.

Tout se passe donc comme si :

- la part à donner aux rôles techniques était l'objet de polémiques, quoique chacun s'accorde pour constater qu'aujourd'hui ils sont très développés,
- chacun avait une perception différente du niveau de développement des rôles d'aide à la décision, bien que tous jurent que dans l'absolu ils devraient être importants.

Diagnostic par les acteurs

du système de contrôle de gestion.

Importance théorique du contrôle de gestion :

Dans l'absolu, le contrôle de gestion est :

	Réponses des DG	Prévision par les contrôleurs des réponses des DG
Indispensable	97 %	74,5 %
Pratique	3 %	19,5 %
Secondaire	-	6 %
	(98 réponses)	(137 réponses)

Utilité du contrôle de gestion tel qu'il existe aujourd'hui

	Réponses des DG	Réponses des opérationnels	Prévision par les contrôleurs des réponses	
			des DG	des opérationnels
Très utile	83 %	55 %	35 %	18 %
Utile	NA	NA	45,5 %	49 %
Utile partiellement	16 %	43 %	19,5 %	32 %
Inutile	1 %	2 %	-	1 %

Les contrôleurs avaient vu juste lorsqu'ils pensaient que le contrôle de gestion serait jugé plus utile par les directeurs que par les opérationnels. En revanche, dès ces deux premiers tableaux, on peut constater la nette tendance des contrôleurs à sous-estimer la qualité de leur image.

Améliorations à apporter

Le système actuel de contrôle de gestion.

	Réponses des DG	Prévision par les contrôleurs des réponses des DG
Est parfait	2 %	1,5 %
Mérite des améliorations	75 %	73 %
Doit encore s'améliorer beaucoup	22 %	24 %
Est totalement insuffisant	1 %	1,5 %

(113 réponses)

(135 réponses)

Temps pris par le contrôle de gestion.

	Réponses des opérationnels	Prévision par les contrôleurs des réponses des opérationnels
Beaucoup de temps	6 %	10 %
Un peu trop de temps	10 %	29 %
Un temps raisonnable	84 %	61 %

(331 réponses)

(138 réponses)

Les contrôleurs sont décidément pessimistes...

Complexité du système de contrôle de gestion.

	Réponses des DG	Réponses des opérationnels	Prévisions par les contrôleurs des réponses	
			des DG	des opérationnels
Trop compliqué	25 %	29 %	33,5 %	37 %
Adéquat	59,5 %	55 %	55 %	49 %
Trop simple	15,5 %	16 %	11,5 %	14 %

(111 rép.)

(306 rép.)

(113 rép.)

(127 rép.)

Là encore, les contrôleurs sont trop pessimistes. En revanche, les opérationnels sont, comme ils le prévoyaient, moins favorables que les DG.

L'utilité du contrôle n'est pas vraiment remise en cause, mais 23 % des directeurs pensent que le système actuel doit encore s'améliorer beaucoup, 16 % des opérationnels trouvent qu'il leur prend trop de temps et surtout plus du quart des directeurs et des opéra-

tionnels jugent le système trop compliqué. Même si les résultats sont plutôt meilleurs que prévu, les contrôleurs ont encore de gros efforts de formation, information, communication et simplification à faire, surtout pour les opérationnels. Ils devraient être au moins aussi nombreux que les directeurs à trouver le contrôle de gestion très utile, soit 83 % : ils ne sont encore que 55 %.

La participation des opérationnels au processus de contrôle de gestion vue par les contrôleurs.

Selon les contrôleurs, les opérationnels s'intéressent au contrôle de gestion et participent :

58 %	{	4 %	De façon très active
		54 %	De façon active
		30 %	De façon peu active
		10 %	Plutôt de façon insuffisante
		2 %	De façon franchement insuffisante
(138 réponses)			

Les contrôleurs expliquent le niveau de participation des opérationnels par :

- 84 % : l'attitude de la Direction générale (sur 135 réponses)
 - 68 % qui soutient le contrôle de gestion (fortement corrélé à une forte participation)
 - 22 % qui soutient peu le contrôle de gestion (fortement corrélé à une faible participation)
 - 10 % autre raison

100 % (112 réponses)

- 43 % : leur personnalité ou leur formation de contrôleur de gestion. (sur 126 réponses)
- 14 % : la personnalité du Directeur du contrôle de gestion dans l'entreprise (s'il s'agit d'une personne différente). (sur 58 réponses)
- 74 % : la formation des opérationnels qui sont : (sur 129 réponses)
 - 38 % bien formés au contrôle de gestion (par la formation interne ou grâce à leur profil de départ).
 - 4 % mal formés, mais de toute façon c'est impossible.
 - 58 % mal formés mais plus de formation ferait du bien.

100 % (93 réponses)

- 56 % : l'histoire du contrôle de gestion dans l'entreprise. (sur 129 réponses)

Les deux facteurs-clés de réussite semblent être, selon les contrôleurs :

- l'implication de la Direction générale (22 % des DG soutiennent semble-t-il encore peu le contrôleur)
- la formation des opérationnels (62 % des contrôleurs jugent leur formation insuffisante).

On retrouve là des problèmes déjà évoqués lors des enquêtes de 1976 et 1982 : à ces époques, la formation des opérationnels était déjà le problème numéro 1. Le manque de soutien de la DG venait derrière (10^e problème en 1976, 7^e problème en 1982).

Des contrôleurs optimistes et des contrôleurs pessimistes ?

On s'apercevra en effet dans les chiffres ci-dessous que les contrôleurs ont tendance à prévoir de la même manière les réponses des directeurs et des responsables opérationnels.

A propos de l'utilité du contrôle de gestion.

Les jugements prêtés aux deux parties sont très proches :

- 84 % des contrôleurs qui pensent que le système de contrôle est **très utile aux opérationnels** pensent qu'il est aussi **très utile à la Direction Générale**.
- 62 % de ceux qui pensent que le système est **utile aux opérationnels** pensent qu'il est **utile à la Direction Générale**.
- 82 % de ceux qui pensent qu'il est **utile partiellement aux opérationnels** pensent qu'il est **utile ou utile partiellement à la Direction Générale**.

A propos de la complexité du système de contrôle de gestion.

On observe exactement le même phénomène :

- 62 % de ceux qui pensent que le système de contrôle est **trop compliqué pour les opérationnels** pensent qu'il est **trop compliqué pour la Direction Générale**.
- 78 % de ceux qui pensent qu'il est **adéquat pour les opérationnels** pensent qu'il est **adéquat pour la Direction Générale**.

On retrouvera cette même tendance des contrôleurs à prêter les mêmes jugements directeurs et aux opérationnels lorsque l'on parlera de la qualité et de la fréquence de ses relations avec ces personnes (voir ci-après).

● Le contrôleur de gestion : image, profil et qualités

Alors que la partie "Le contrôle de gestion : son organisation, sa place, son fonctionnement" était centrée sur le système de contrôle de gestion, cette partie est centrée sur le contrôleur lui-même.

Image et relations avec ses clients.

L'image du contrôleur est :

	Réponses des opérationnels	Prévisions par le contrôleur des réponses des opérationnels	Réponses des directeurs
Très bonne	31 %	7 %	41 %
Plutôt bonne	50 %	69 %	53 %
Moyenne	17 %	22 %	4 %
Plutôt mauvaise	2 %	-	2 %
Très mauvaise	-	-	-
Ne sait pas	NA	-	NA

(335 réponses) (136 réponses) (114 réponses)

Les contrôleurs sont définitivement victimes du "syndrome du persécuté", leurs prévisions étant franchement mauvaises en ce qui concerne leur image auprès des opérationnels, à moins que ce ne soit de la coquetterie... Aucun contrôleur n'avait malgré tout prévu que son image pouvait être "plutôt mauvaise". L'image des contrôleurs auprès des directeurs est nettement meilleure que celle qu'ils ont auprès des opérationnels.

Les relations avec le contrôleur sont :

	Réponses des DG	Réponses des opérationnels	Prévisions par les contrôleurs des réponses des DG	des opérationnels
Au "beau fixe"	51,5 %	31,5 %	31 %	17 %
Plutôt bonnes	44 %	61,5 %	60 %	69 %
Variables	4,5 %	6,5 %	9 %	13 %
Difficiles	-	0,5 %	-	1 %

(113 rép.) (338 rép.) (137 rép.) (138 rép.)

On retrouve toujours les mêmes tendances dans les réponses : sous-estimation du contrôleur, et meilleure image auprès de la DG. Par ailleurs, on notera que sur ces questions encore il y a convergence entre les avis prêtés aux opérationnels et ceux prêtés aux directeurs par les contrôleurs. Il semblerait exister, à entendre les contrôleurs, des contrôleurs qui s'entendent bien avec tout le monde et des contrôleurs qui s'entendent médiocrement avec tout le monde.

En effet :

- 75 % de ceux qui affirment avoir des relations **au beau fixe avec la Direction Générale.**
- 71 % de ceux qui pensent avoir des relations **plutôt bonnes avec les opérationnels** pensent avoir des relations **plutôt bonnes avec la Direction Générale.**
- 78 % de ceux qui pensent avoir des relations **variables avec les opérationnels** pensent avoir des relations **variables ou plutôt bonnes avec la Direction Générale.**

Fréquence des contacts et occasions de travail avec les responsables opérationnels et les directeurs.

Fréquence des contacts par téléphone avec le contrôleur.

	Réponses des opérationnels	Prévisions par ces contrôleurs des réponses des opérationnels	Réponses des DG	Prévisions par ces contrôleurs des réponses des DG
Tous les jours	12 %	29 %	20 %	26 %
Plusieurs fois par semaine	42 %	80 %	78 %	62 %
De temps en temps	30 %	51 %	58 %	36 %
Rarement	44 %	17 %	16 %	23 %
	14 %	3 %	6 %	15 %

(332 rép.) (132 rép.) (109 rép.) (124 rép.)

Les contrôleurs ont conscience de parler souvent au téléphone avec les opérationnels mais vu du point de vue d'un seul opérationnel, ces contacts sont beaucoup moins fréquents. Ces résultats n'ont rien d'étonnant. En revanche, il s'avère que les directeurs ont l'impression d'être beaucoup plus fréquemment en contact avec les contrôleurs que ceux-ci ne l'estiment. Cela n'est plus vrai en ce qui concerne les réunions et rencontres comme le montre le tableau ci-après.

Fréquence des rencontres et réunions avec le contrôleur.

	Réponses des opérationnels	Prévisions par les contrôleurs des réponses des opérationnels	Réponses des DG	Prévisions par les contrôleurs des réponses du DG
Tous les jours	8,5 %	16,5 %	18 %	25 %
Une ou deux fois par semaine	28 %	31 %	43 %	37 %
Une ou deux fois par mois	38 %	34 %	33 %	28 %
De temps en temps ou à certaines périodes de l'année seulement	23 %	16,5 %	6 %	7 %
Pratiquement jamais	2,5 %	2 %	-	3 %
	(339 rép.)	(135 rép.)	(113 rép.)	(135 rép.)

Alors que **du point de vue du contrôleur**, les contacts téléphoniques avec les opérationnels sont nettement plus développés que les réunions, les deux modes de communication sont à égalité lorsqu'il s'agit des relations avec le directeur. Par ailleurs, toujours selon le contrôleur, les réunions sont plus fréquentes avec le directeur qu'avec les opérationnels. De là vient peut-être l'impression des opérationnels que le conseil et l'aide à la décision auprès d'eux-mêmes est nettement moins développé que le conseil auprès de la direction dans les attributions des contrôleurs...

Profils de contrôleurs ?

On constate, selon les dires des contrôleurs, qu'il existe des contrôleurs qui "sortent" beaucoup quel que soit l'interlocuteur et d'autres moins.

- Contacts téléphoniques :
 - 60 % de ceux qui ont les opérationnels **tous les jours** au téléphone, parlent à leur Direction Générale **tous les jours**.
 - 51 % de ceux qui ont les opérationnels **plusieurs fois par semaine** au téléphone parlent à leur Direction Générale **plusieurs fois par semaine**.
 - 55 % de ceux qui téléphonent aux opérationnels **de temps en temps**, téléphonent au Directeur Général **de temps en temps**.
- Réunions :
 - 62 % de ceux qui rencontrent les opérationnels **tous les jours**, rencontrent la Direction Générale **tous les jours**.
 - 48 % de ceux qui les rencontrent **une à deux fois par semaine** rencontrent la Direction Générale **une à deux fois par semaine** ou **une à deux fois par mois**.
 - 70 % de ceux qui rencontrent les opérationnels **une à deux fois par mois** rencontrent la Direction Générale **une à deux fois par semaine** ou **une à deux fois par mois**.

Impact de la fréquence de contact sur l'attitude des opérationnels.

— **Qualité des relations avec les opérationnels :**

Parmi les contrôleurs qui déclarent avoir des relations **au beau fixe** avec les opérationnels :

- * 50 % déclarent les avoir au **téléphone tous les jours** (29 % en moyenne).
- * 33 % **plusieurs fois par semaine** (51 % en moyenne).
- * 33 % déclarent avoir des **réunions tous les jours** avec les opérationnels (16,5 % en moyenne).
- * 29 % **une ou deux fois par semaine** (31 % en moyenne).

Il semble que les contrôleurs qui ont des contacts plus fréquents que la moyenne avec les opérationnels sont aussi ceux qui sont les plus satisfaits de leurs relations.

— **Participation des opérationnels au processus du contrôle de gestion.**

Parmi les contrôleurs qui jugent que les opérationnels participent **de façon très active** :

- * 40 % déclarent les avoir au **téléphone tous les jours** (29 % en moyenne).
- * 60 % **plusieurs fois par semaine** (51 % en moyenne).
- * 33 % déclarent avoir des **réunions tous les jours** (16,5 % en moyenne).
- * 33 % **une ou deux fois par semaine** (31 % en moyenne).

Contacts avec les collaborateurs du contrôleur de gestion.

Si l'on écoutait les contrôleurs de gestion, on penserait que leurs collaborateurs voient beaucoup plus souvent les opérationnels qu'eux-mêmes. L'avis des opérationnels est complètement opposé. Doit-on alors supposer que les collaborateurs du contrôleur ont comme interlocuteurs les collaborateurs des opérationnels répondants, ceux-ci ayant été choisis étant haut placés dans les entreprises ?

Les directeurs sont eux-aussi, selon leurs dires, plus en contact avec le contrôleur qu'avec ses collaborateurs, mais cela était prévisible.

Occasions de travail avec les opérationnels.

Comme le montre le tableau ci-après, la principale occasion de travail entre le contrôleur et les opérationnels est le budget assez loin devant l'examen des résultats périodiques, sans parler des prévisions à plus d'un an et éventuelles reprévisions en cours d'année, qui n'existent pas forcément dans toutes les entreprises.

Les collaborateurs du contrôleur sont quant à eux plutôt sollicités lors de l'analyse des résultats périodiques, ou pour des études ponctuelles. On retrouve par ailleurs la défiance désormais connue des opérationnels en ce qui concerne la participation des contrôleurs à l'évaluation des performances individuelles.

Les opérationnels déclarent avoir affaire :

pour :	au contrôleur	à ses collaborateurs
l'élaboration de leurs prévisions à plus d'un an	43 % des opérationnels	10 % des opérationnels
l'élaboration du plan d'action annuel et du budget	86 %	24 %
l'analyse de leurs résultats périodiques	74,5 %	33 %
l'élaboration de re-prévision pour l'année en cours	56 %	18 %
les études et analyses ponctuelles	66 %	34 %
l'évaluation des performances de leurs collaborateurs	9 %	3,5 %

(réponses de 340 opérationnels)

(Les pourcentages de la deuxième colonne sont plus faibles dans la mesure où ils sont toujours rapportables aux 340 mêmes opérationnels, alors que certains contrôleurs n'ont pas de collaborateur et que certains opérationnels ne les rencontrent de toute façon que très rarement).

Occasions de travail avec les directeurs.

85 directeurs ont décrit la situation. Ils travaillent avec le contrôleur :

- lors du budget : 62 %
- lors de l'analyse des résultats mensuels, contrôle budgétaire et reporting : 55 %
- pour des études ponctuelles : 29 %
- lors du plan : 14 %

On retrouve dans le même ordre d'importance les mêmes occasions de travail avec le contrôleur pour les directeurs que pour les opérationnels.

Les contacts des directeurs avec les collaborateurs du contrôleur sont beaucoup plus rares et surviennent essentiellement :

- lorsque le directeur a un problème très précis, souhaite un renseignement de détail ou travaille sur un dossier un peu spécial : 49 %
- en l'absence du contrôleur : 28 %
- lors du budget : 19 %
- lors de l'analyse des résultats mensuels : 16 %

(% sur les réponses de 43 directeurs)

Profil idéal du contrôleur.

- 1 = Pas du tout important
2 = Peu important
3 = Important
4 = Très important
5 = Indispensable

	MOYENNE DES NOTES		
	Réponses des contrôleurs	Réponses des opérationnels	Réponses des DG
Diplôme de Grande Ecole	2,6	2,6	● 2,8
Connaissances comptables sérieuses ou DECS	3,4	● 3,8	3,6
Connaissance des langues	2,5	2,5	● 2,7
Connaissance de l'informatique	3,4	● 3,6	● 3,6
Qualités de communication	● 4,5	4,4	4,4
Qualités d'ouverture	● 4,4	4	4,1
Qualités de souplesse	● 4,3	4	4
Organisation et rigueur	4,3	● 4,4	● 4,4
Dynamisme	4	4	● 4,1
Mobilité	● 3	2,9	2,8
Avoir été opérationnel avant	2,8	● 3,3	3

● Notes les plus élevées pour une dimension du profil idéal (= là où jugée la plus importante).

On constate en premier lieu un assez fort consensus sur le profil idéal du contrôleur, les qualités humaines étant toujours jugées quel que soit l'interlocuteur comme plus importantes que les connaissances.
 On remarquera néanmoins que les contrôleurs mettent plus l'accent que les directeurs et les opérationnels sur les qualités humaines. Directeurs et opérationnels accentuent quant à eux l'importance des connaissances et des qualités d'organisation et de rigueur. Les opérationnels sont ceux qui demandent le plus fréquemment aux contrôleurs d'être passés par des fonctions opérationnelles avant et d'être de bons comptables. Cette tendance des opérationnels est à mettre en relation avec leur façon d'accentuer plus que les autres l'importance des rôles techniques du contrôleur.
 Les directeurs sont quant à eux plus demandeurs de diplômés de Grande Ecole et d'individus possédant une bonne maîtrise des langues étrangères.

Qualités réelles des contrôleurs.

- 1 = tout à fait d'accord
- 2 = plutôt d'accord
- 3 = plutôt pas d'accord
- 4 = pas du tout d'accord

	Réponses des opérationnels	Réponses des directeurs
Compétent	1,5 ■	1,4 ■
Rigoureux, méthodique	1,6	1,5 ■
Ouvert, apte au dialogue, compréhensif	1,8	1,7
Disponible	1,8	1,5 ■
Dynamique	1,8	1,7
Clair, sait se faire comprendre	● 1,9	1,8
Droit, franc, homme de confiance	1,6	1,4 ■
Sans préjugés	● 2,1	● 2
A une bonne vue d'ensemble, une bonne analyse	● 1,9	● 1,9
De bon conseil	● 2	● 1,9
De bonne volonté	1,6	1,4 ■
Courageux	1,7	1,6
Bon animateur	● 2,2	● 2,1
Très impliqué dans son travail	1,5 ■	1,5 ■
Expérimenté	1,7	1,8
Connaît bien vos problèmes	● 2,2	1,7
Exigeant	● 2	1,8
Bon négociateur	● 2,3	● 2,2
Accepte facilement la critique	● 2,3	● 2,2
Sait mener son personnel	● 2,2	● 2,1
Sympathique, aimable	1,5 ■	1,6

- qualités des contrôleurs les plus contestées (note supérieure ou égale à 1,9)
- qualités les moins contestées (note inférieure ou égale à 1,5)

Chaque opérationnel et directeur a jugé son contrôleur de gestion. Le tableau ci-dessus donne les moyennes des notes obtenues.

On constate en premier lieu que les jugements des directeurs et des opérationnels sont très proches, mais que les directeurs jugent globalement mieux les contrôleurs que les opérationnels.

Directeurs et opérationnels soulignent ensemble les points où la moyenne des contrôleurs pêche le plus :

- ils ne sont pas toujours sans préjugés,
- ne sont pas forcément de bon conseil,
- n'ont pas toujours une bonne analyse,
- ne sont pas systématiquement bons animateurs, bons négociateurs, bons meneurs d'équipe,
- n'acceptent pas toujours facilement la critique.

Les opérationnels ajoutent à ces points un peu moins favorables que les contrôleurs ne connaissent pas très bien leurs problèmes ni ne savent toujours bien se faire comprendre.

En revanche, le consensus est fort pour souligner :

- la compétence et la rigueur des contrôleurs,
- leur franchise et leur droiture,
- leur bonne volonté et implication au quotidien,
- leur amabilité.

On peut conclure de ce profil rapide que directeurs et opérationnels pensent que leurs contrôleurs sont de bons techniciens, mais qu'ils n'ont pas toujours tous les atouts pour devenir les conseillers qu'ils voudraient être, les opérationnels étant sur ce point plus négatifs que les directeurs.

Il n'en reste pas moins que les moyennes sont toujours inférieures à 2,3 et donc que les contrôleurs sont globalement jugés très favorablement.

Age du contrôleur.

Nous avons posé la question aux directeurs et aux opérationnels de l'âge idéal pour être contrôleur de gestion. Près du quart des interlocuteurs ont trouvé cette question incongrue voire totalement sans intérêt, ce qui nous rassure quant à la possibilité d'être contrôleur à tout âge à une époque où les cadres d'un certain âge voient parfois l'avenir sous un jour sombre...

Les réponses données par les 75 % d'opérationnels et de directeurs qui ont néanmoins répondu sont parfaitement en phase avec l'âge réel des contrôleurs de l'échantillon.

L'âge moyen souhaité est de 36 ans et demi. L'âge moyen des contrôleurs est de 37 ans !

Lorsqu'il y a désaccord entre l'âge souhaité et l'âge réel du contrôleur dans un couple opérationnels-contrôleur ou directeur-contrôleur, le contrôleur est dans 67 % des cas plus âgé que les souhaits et dans 33 % des cas plus jeune. Les désaccords sont comptés dès que l'âge souhaité et l'âge réel n'appartiennent pas à la même tranche de 5 ans. Deux tiers des couples sont en désaccord.

• L'audit interne

Connaissance de son existence.

Comme pour la connaissance de l'organisation administrative du contrôle de gestion, nous sommes surpris de constater que les acteurs sont en désaccord de façon non négligeable en ce qui concerne la question de savoir s'il existe oui ou non un service d'audit interne dans la société ou au niveau de la holding si on se situe dans un groupe.

Existence d'un service d'audit interne :

— Au niveau du groupe, selon les contrôleurs : Oui à 71 % (99 réponses).

— Au niveau de l'entreprise, selon les contrôleurs : Oui à 32 % (132 réponses).

Avis des directeurs :

17 % des 60 couples directeur-contrôleur concernés connaissent un désaccord sur l'existence d'un service d'audit au niveau du holding. Ils sont encore plus nombreux (18 % sur 83 couples) à se trouver en désaccord en ce qui concerne leur entreprise.

10 fois sur 83, le directeur affirme qu'il existe un service d'audit interne contre l'avis du contrôleur.

5 fois sur 83, il n'y a pas d'audit interne selon les directeurs, alors que les contrôleurs pensent en connaître un.

Avis des opérationnels :

Les taux de désaccord sont à peu près identiques avec les opérationnels.

29 % des entreprises sont concernées par un désaccord contrôleur-opérationnel sur cette question.

16 % de désaccord sur 148 couples pour l'audit interne de groupe.

19 % de désaccord sur 212 couples pour l'audit interne de l'entreprise.

Image et utilité de l'audit interne.

La fonction de l'audit interne est :

	Réponses des opérationnels	Réponses des DG
Très utile	31,5 %	41,5 %
Utile	45 %	48 %
Utile partiellement	12,5 %	7 %
Assez largement inutile	6,5 %	3,5 %
Totalement inutile	2,5 %	-

L'image de l'audit interne est :

	Réponses des opérationnels	Réponses des DG	Prévisions par les contrôleurs des réponses	
			des opérationnels	des DG
Très bonne	11 %	19 %	2,5 %	21 %
Plutôt bonne	46 %	38,5 %	42,5 %	47,5 %
Moyenne	34 %	34,5 %	42,5 %	31,5 %
Plutôt mauvaise	6 %	8 %	10 %	-
Très mauvaise	3 %	-	2,5 %	-
	(130 réponses)	(52 réponses)	(40 réponses)	(38 réponses)

Les opérationnels ont une moins bonne image de l'audit interne et le jugent moins utile que les directeurs. Les contrôleurs avaient vu juste sur ce point. Les contrôleurs ont en revanche sous-estimé l'image de l'audit auprès des opérationnels et l'ont sur-estimée auprès des directeurs.

Audit et contrôle de gestion.

	Image auprès des opérationnels		Image auprès des directeurs,	
	de l'audit	du contrôleur	de l'audit	du contrôleur
Très bonne	11 %	31 %	19 %	41 %
Plutôt bonne	46 %	50 %	38,5 %	53 %
Moyenne	34 %	17 %	34,5 %	4 %
Plutôt mauvaise	6 %	2 %	8 %	2 %
Très mauvaise	3 %	-	-	-

Le contrôle de gestion est toujours mieux perçu que l'audit interne.

Par ailleurs, aucune relation n'a pu être mise en évidence entre l'image de l'audit et l'image du contrôleur. Les deux fonctions sont vécues par les directeurs et les opérationnels comme des fonctions indépendantes.

Les grandes conclusions de l'enquête

Les 11 points suivants reprennent rapidement les grandes conclusions de l'enquête :

1. La fonction contrôle de gestion est plutôt une fonction de passage dans une carrière ; la population des contrôleurs se renouvelle très régulièrement (âge moyen = 37 ans).
2. La direction financière reste le mode de rattachement hiérarchique favori des services de contrôle de gestion central tandis que les contrôleurs de division dépendent à 75 % des directeurs de division.
3. On note sur 15 ans une extension des compétences des services de contrôle de gestion qui chapeautent désormais la comptabilité analytique (76 % des cas) et la planification (52 % des cas) mais toujours pas la comptabilité générale (en régression même).
4. Les organigrammes des entreprises sont très mal connus voire non publiés. Il en résulte un grand flou même chez les personnes les plus concernées.
5. Le budget reste la première occasion de contact avec le contrôleur, avant l'analyse des résultats périodiques.
6. L'implication de la direction générale et la formation des opérationnels sont les facteurs-clés de réussite du contrôle de gestion selon les contrôleurs. La situation n'a guère changé en 15 ans.
7. Les contrôleurs estiment que les connaissances et les diplômes sont moins importants que les qualités humaines dans l'exercice de leur métier. Ils sont rejoints sur cette question par les directeurs et les opérationnels.
8. Les contrôleurs souhaitent ardemment développer les fonctions de conseil et d'aide à la décision, mais se heurtent aux réticences du terrain, en particulier des opérationnels qui souhaitent surtout que les contrôleurs restent sur les fonctions techniques.
Dans les faits, les contrôleurs sont obligés de promouvoir des projets en désaccord en partie avec leurs aspirations.
9. Les contrôleurs et la fonction contrôle sont jugés très favorablement par les directeurs et les opérationnels, plus favorablement que les contrôleurs ne le pensaient. L'avis des directeurs est toujours meilleur que l'avis des opérationnels.
10. L'audit interne est moins bien perçu que le contrôle de gestion, mais cette image n'a aucun impact semble-t-il sur l'image du contrôle de gestion.
11. Il existe des contrôleurs systématiquement optimistes sur leur image et d'autres systématiquement pessimistes. Ils ne marquent guère la différence entre leur image auprès des directeurs et leur image auprès des opérationnels.
Il existe de même des contrôleurs "de terrain" qui multiplient les contacts avec tout le monde et qui sont les plus satisfaits de leurs relations et des contrôleurs qui "sortent" moins, que ce soit pour rencontrer des opérationnels ou pour rencontrer leur directeur. ■