

in = *Compétences Financières n° 2*  
pp. 146-149  
Paris = CEPP Publications  
1991 (R. Maeda, Ed)

EVE CHIAPELLO  
ASSISTANTE AU GROUPE HEC

# Profils et fonctions des contrôleurs de gestion

La plupart des ouvrages et des manuels de contrôle de gestion traitent le plus souvent « du » contrôle de gestion en général sans s'attarder sur la diversité des situations vécues par les contrôleurs de gestion.

L'objet de cet article est en revanche de mettre l'accent sur cette diversité. Cette démarche peut, par exemple, faciliter la rédaction de définitions de fonctions ou d'offres d'emploi. Il existe au moins deux façons d'analyser la variété des situations.

Une première manière consiste à **analyser les systèmes de contrôle** et leur mode de fonctionnement en mettant plus ou moins l'accent sur la composante comportementale.

C'est l'optique retenue par J. Trahand qui en 1982 identifiait quatre styles de contrôle de gestion :

- un style essentiellement financier ;
- un style recherche du consensus (très orienté vers l'autocontrôle) ;
- deux styles intermédiaires.

Ces styles sont, selon le même auteur à

mettre en relation avec l'environnement des entreprises, leur métier et le type de stratégie choisie.

L'analyse des systèmes de contrôle a également conduit J.-L. Ardoin, D. Michel et J. Schmidt (en 1986) à identifier sept phases dans l'histoire de l'introduction du contrôle de gestion dans une entreprise. Ces sept phases peuvent être regroupées en trois grandes étapes :

- le suivi statique (suivi des réalisations plus ou moins sophistiqué sans référence prévisionnelle) ;
- le suivi dynamique (introduction de budgets et de plans) ;
- le suivi prévisionnel intégré des résultats (intégration et mise en cohérence des outils prévisionnels, des outils de suivi et des méthodes d'évaluation des performances).

La deuxième façon d'analyser la variété des situations consiste à **analyser** non plus les systèmes de contrôle mais **les postes de contrôleurs de gestion** : leur définition, les profils attendus des personnes les occupant...

C'est l'optique qui sera retenue ici. Les résultats présentés dans cet article sont issus d'une grande enquête HEC-DFCG(1) menée en 1989 auprès de 138 contrôleurs de gestion.

Les autres sources d'informations utilisées pour cette analyse sont les articles de C. Dumoulin (1983) (Enquête sur le marché de l'emploi à partir d'une analyse des offres d'emploi parues dans la presse), de J.-L. Ardoin, H. Jordan (1977) et de H. Jordan (1983, 1986) (Enquêtes HEC-DFCG sur la pratique de la gestion prévisionnelle en France).

La dernière enquête HEC-DFCG a permis de mettre en évidence l'influence de la taille de l'entreprise et de la nature de l'entité à contrôler (groupe d'entreprises, entreprise indépendante ou filiale, division, usine) sur la définition des postes. Une analyse complète de la situation devrait néanmoins intégrer également les facteurs technologiques, environnementaux et stratégiques (à la manière de J. Trahand) ainsi que l'impact du degré de développement du contrôle dans l'entreprise étudiée (à la manière de J.-L. Ardoin, D. Michel, J. Schmidt). Par manque d'informations, nous nous limiterons à l'exploration des deux premiers axes.

## BIOGRAPHIE

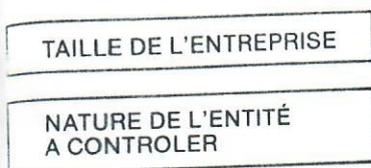
*Eve Chiapello, HEC, DESS Paris IX-Dauphine, DEA de sciences sociales ENS-EHESS, prépare actuellement un doctorat et enseigne la comptabilité analytique et le contrôle de gestion au Groupe HEC. Ses centres d'intérêt sont orientés vers les tableaux de bord, la définition des profils et des carrières des contrôleurs de gestion, la gestion des organisations non marchandes, et le contrôle de la créativité.*

## Le modèle d'analyse proposé

Le modèle d'analyse est schématisé dans le tableau n° 1.

(1) Pour une présentation de l'ensemble de l'enquête, voir la revue *Echanges*, n° 92, 4<sup>e</sup> trimestre 1990.

**Facteurs explicatifs**



**Éléments expliqués**

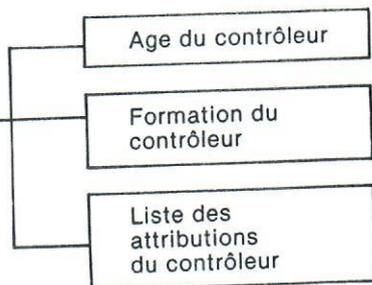


Tableau n° 1

La répartition de l'échantillon selon les deux facteurs explicatifs étudiés est présentée dans le tableau n° 2.

Ce tableau nous permet d'identifier quatre grands types de contrôleurs, qui correspondent aux parties bleutées et numérotées du tableau :

1. les contrôleurs d'entreprises de moins de 500 personnes. Ceux-ci se répartissent pour moitié en contrôleurs de filiales et pour moitié en contrôleurs d'entreprises indépendantes;
2. les contrôleurs d'entreprises moyennes (aux 3/4 contrôleurs de filiales);
3. les contrôleurs de groupes d'entreprises. Dans notre échantillon, ceux-ci sont plus nombreux au niveau de groupes de taille moyenne (cette répartition est compatible avec la probabilité d'obtenir des réponses de contrôleurs de holdings, ceux-ci étant plus nombreux dans la tranche des entreprises moyennes);
4. les contrôleurs de subdivision des entreprises de plus de 2000 personnes. Ceux-ci représentent plus de la moitié des contrôleurs de grosses entreprises, ce qui est compatible avec les effectifs de contrôleurs

dans les grandes entreprises (plus nombreux en divisions qu'au siège). La moitié d'entre eux sont des contrôleurs d'usines, l'autre moitié des contrôleurs de centres de profit. Nous commencerons par étudier chaque élément expliqué (formation, âge, liste des attributions), puis nous dresserons le portrait-robot de chacun de ces quatre types de contrôleur.

Les profils des contrôleurs correspondant aux autres cases du tableau ne sont pas analysés faute d'être assez nombreux dans notre échantillon.

**La formation des contrôleurs de gestion**

**La formation « grandes écoles » en hausse...**

*La moitié des contrôleurs en place.*  
Les enquêtes HEC-DFCG de 1976, 1982 et 1986(1) ont montré une relative stabilité des

(1) Voir J.-L. Ardoin, H. Jordan (1977) et H. Jordan (1983, 1986).

formations des contrôleurs de gestion sur dix ans :

- écoles de commerce : entre 40 % et 48 % (en hausse sur dix ans);
- droit, sciences politiques, économie (université) : 33 % à 41 %;
- ingénieurs : 12 % à 19 %;
- diplômés divers et autodidactes : 15 %.

L'enquête de 1989(2) révèle que 49 % des contrôleurs de gestion ne jugent pas la possession d'un diplôme de grande école comme importante pour exercer leur métier. Cette attitude est cohérente compte tenu de leur propre formation qui est encore largement différente d'une formation en grande école, comme le montrent les chiffres ci-dessus.

*La majorité des nouveaux contrôleurs.*

Cependant, des transformations sont à attendre avec l'arrivée des nouvelles générations de contrôleurs. En effet, le marché de l'emploi(3) se porte surtout sur les diplômés de grandes écoles commerciales (près de 75 % des offres d'emploi demandent ce type de diplômés). Parions que cette forte demande se traduira par une proportion de plus en plus importante de diplômés de grandes écoles de gestion chez les contrôleurs de gestion. Cela est également le signe de la maturité du métier de contrôleur, encore peu connu et peu exercé en France il y a encore vingt-cinq ans. Cette maturation s'est accompagnée de la création de filières adaptées de formation comme chaque fois qu'un nouveau métier apparaît; et ce sont les écoles de commerce qui se sont le mieux placées sur ce marché, réduisant peu à peu les parts de l'université et des autres profils.

La demande de diplôme scientifique concerne quant à elle 15 % des annonces (essentiellement des grandes entreprises). Ce chiffre est cohérent avec les 12 % à 19 % d'ingénieurs-contrôleurs. Ceux-ci semblent avoir un marché bien précis et peu menacé par les formations de gestion. Une hypothèse à vérifier serait que ceux-ci sont en priorité demandés pour être contrôleurs d'usine, contrôleurs de grands projets industriels ou par des grands groupes à forte culture industrielle.

*Une préférence encore plus marquée dans les grandes entreprises.*

C. Dumoulin a montré que les PME demandaient plus volontiers des diplômés universitaires que les grandes entreprises. Ceci se retrouve dans les déclarations des contrôleurs de notre enquête. (Voir dessin n° 1)

(2) Voir E. Chiapello (1990 a et b).

(3) Voir C. Dumoulin (1983).

**TAILLE DE L'ENTREPRISE :**

**PETITE**  
(- 500 personnes)  
42 %

**MOYENNE**  
(500-2 000 personnes)  
36 %

**GRANDE**  
(+ de 2000 personnes)  
22 %

|                                       |   |   |   |
|---------------------------------------|---|---|---|
| 5 contrôleurs                         | 46 contrôleurs<br>- 26 filiales<br>- 20 indépendantes<br>(85 % des petites) | 1 | 3 contrôleurs   |
| 12 contrôleurs<br>(26 % des moyennes) | 29 contrôleurs<br>- 22 filiales<br>- 7 indépendantes<br>(63 % des moyennes) | 2 | 5 contrôleurs   |
| 7 contrôleurs<br>(25 % des grosses)   | 6 contrôleurs   | 4 | 15 contrôleurs<br>(dont 13 dans des entreprises de plus de 5 000 pers.)<br>(54 % des grosses) |

**NATURE DE L'ENTITE A CONTROLER**

**GRUPE D'ENTREPRISES**

**ENTREPRISE**

**SUBDIVISION DE L'ENTREPRISE**  
(division ou usine)  
50 % 50 %

Tableau n° 2

|   |                                     |   |                                       |   |                |
|---|-------------------------------------|---|---------------------------------------|---|----------------|
| Ils jugent le diplôme de grande école : |                                     |   |                                       |   |                |
| Peu important                           | →                                   | →   | →                                     | → | Très important |
| Contrôleurs de PME                      | Contrôleurs de moyennes entreprises | Contrôleurs de holdings (moyennes, grandes) | Contrôleurs de subdivisions (grandes) |   |                |

Dessin n° 1

## La formation en comptabilité, nécessaire surtout en PME et dans les entreprises indépendantes

Selon C. Dumoulin, un tiers des offres d'emploi demandent une formation spécialisée en comptabilité, soit au sein de l'école d'origine, soit par la détention du DECS. Cette demande est plus forte chez les PME que de la part des grandes entreprises.

L'enquête HEC-DFCG de 1989 a montré que les contrôleurs étaient plus de 80 % à juger la possession de sérieuses connaissances comptables comme importante, très importante voire indispensable. A titre de comparaison, ils ne sont que 51 % à juger la détention d'un diplôme de grande école comme importante ou plus.

La comptabilité figure en première ligne des connaissances nécessaires pour être contrôleur (loin devant la connaissance des langues et légèrement devant celle de l'informatique).

Néanmoins, ce jugement est très différencié selon le type de contrôleurs ayant répondu : (Voir dessin n° 2).

Fondamentalement, les jugements diffèrent en fonction de la taille de l'entreprise et évoluent en sens inverse des jugements portant sur les diplômes de grandes écoles.

En deçà de 500 personnes, le contrôleur de gestion doit absolument posséder de sérieuses connaissances comptables dont le DECS (ou le DESCF) constitue la garantie, le diplôme de grande école n'étant pas important.

Au-delà de 500 personnes, la comptabilité est beaucoup moins importante. En revanche, plus l'entreprise est grande, plus les diplômes de grande école sont valorisés.

La place intermédiaire des contrôleurs de subdivisions s'explique par le fait que ceux-ci sont souvent chargés de superviser les saisies et traitements comptables décentralisés dans l'entreprise, en tant que représentant des affaires financières localement.

Parmi les contrôleurs d'entreprises moyennes, ce sont les contrôleurs de filiales qui sont les moins préoccupés par les connaissances comptables par opposition aux contrôleurs d'entreprises indépendantes qui se rapprochent sur ce point des contrôleurs de petites entreprises. Tout se passe comme si les contrôleurs d'entreprises appartenant à un groupe, soit au niveau de la

holding, soit au niveau d'une filiale avaient moins besoin de la comptabilité pour exercer correctement leur métier.

## L'âge des contrôleurs de gestion

L'enquête HEC-DFCG de 1989 ainsi que les enquêtes précédentes(1) permettent de montrer que la fonction contrôle de gestion est le plus souvent une fonction de passage dans les entreprises. Le métier de contrôleur n'est pas un métier que la plupart exercent toute leur carrière.

En effet, la moyenne d'âge des contrôleurs se situe selon les enquêtes entre 37 et 40 ans, semble-t-il avec un léger rajeunissement depuis dix ans. Ces chiffres tendent à prouver un renouvellement constant de la population des contrôleurs, compatible avec la façon dont sont définies les fonctions de contrôleurs dans les entreprises (enquête 1989) :

- comme une fonction de passage : 20 %
- comme une fonction permanente : 24,5 %
- pas de règles : 55,5 %.

Ainsi, le métier de contrôleur doit être plutôt considéré comme un tremplin vers la direction administrative et financière ou vers des responsabilités opérationnelles. L'analyse des offres d'emplois faite par C. Dumoulin montrait en effet qu'un tiers des annonces décrivaient des possibilités d'évolution, pour moitié vers des responsabilités fonctionnelles (fonctions administratives ou financières le plus souvent), pour moitié vers des responsabilités opérationnelles.

L'analyse de l'âge des contrôleurs de gestion en fonction de la taille de l'entreprise et de

(1) Voir H. Jordan, J.-L. Ardoin (1977) et H. Jordan (1983, 1986).

|   |                             |  |                    |   |                 |
|---|-----------------------------|--|--------------------|---|-----------------|
| Ils jugent la connaissance de la comptabilité : |                             |  |                    |   |                 |
| Peu importante                                  | →                           | →  | →                  | → | Très importante |
| Contrôleurs de holding                          | Contrôleurs de subdivisions | Contrôleurs d'entreprises moyennes (filiales, indépendantes) | Contrôleurs de PME |   |                 |

Dessin n° 2

l'entité à contrôler montre par ailleurs que :  
 - plus l'entité à contrôler est importante, plus le contrôleur de gestion est âgé : les contrôleurs de plus de 46 ans sont particulièrement bien représentés dans les groupes d'entreprises de grande taille et dans les entreprises de plus de 2000 personnes ;  
 - les contrôleurs à faible expérience (moins de 30 ans) se rencontrent surtout dans les subdivisions et dans les holdings (lieux principaux d'accueil de contrôleurs débutants) ;  
 - les services contrôle de gestion des petites entreprises (- de 500 personnes) et des holdings sont les endroits où l'on rencontre la plus grande diversité d'âges alors que les autres types de services sont marqués par une tranche d'âge particulière, plus ou moins large selon les cas :

- Entreprise (- 500 pers.) : tous âges.
- Holdings (+ 500 pers.) : tous âges.
- Sièges 500-2000 pers. : 30-40 ans.
- Sièges + 2000 pers. : + 36 ans.
- Subdivisions : de débutants à moins de 40 ans.

Le marché de l'emploi se situe quant à lui de la façon suivante :

- 8 % des annonces demandent des contrôleurs débutants ;
- 31 % une expérience de 2 à 3 ans ;
- 46 % une expérience de 4 à 9 ans ;
- 2 % une expérience supérieure à 10 ans.

La majorité des postes est donc offerte à des personnes entre 28 et 40 ans environ, ce qui est parfaitement cohérent avec les données de notre propre enquête.

## Responsabilités des contrôleurs

Les enquêtes HEC-DFCG sur dix ans font apparaître une extension relative des attributions des contrôleurs. En 1976, seul un tiers de contrôleurs était responsable de la comptabilité analytique contre 76 % aujourd'hui. Une évolution comparable bien que moins forte est à noter en ce qui concerne la planification (33 % en 1976, 56 % aujourd'hui).

En revanche, les contrôleurs de gestion ne supervisent toujours pas dans leur grande majorité la comptabilité générale (responsabilité en baisse même : 39 % en 1976, 28 % en 1989).

Ces grands traits d'évolution cachent néanmoins des situations fort diverses.

## Les responsabilités comptables évoluent en fonction de la taille de l'entité à contrôler

Elles sont ainsi particulièrement importantes dans les petites entreprises et dans les subdivisions (usines surtout). Mais plus la taille de l'entité à contrôler augmente, plus il est rare de rencontrer des contrôleurs supervisant les comptabilités générales et analytiques ou leurs opérations locales. Les contrôleurs de holdings et les contrôleurs d'entreprises moyennes ou grosses s'occupent en effet rarement de comptabilité.

Ceci confirme l'idée que les contrôleurs de petites structures (subdivisions ou PME) sont souvent parmi les seuls représentants locaux des affaires financières et sont responsables par là-même d'un très large éventail de tâches, tandis que les contrôleurs de gestion de grosses structures sont plus spécialisés.

## Les responsabilités en termes de planification évoluent de façon opposée aux responsabilités comptables

Plus l'entité à contrôler est importante, plus il y a de chances pour que le contrôleur de gestion s'occupe de la planification.

Le contrôleur ne s'occupe d'audit interne et de gestion du personnel que dans les PME. Ce sont surtout les contrôleurs de siège qui sont susceptibles de s'occuper de choix d'investissement (peu en holding, peu en subdivision).

Les contrôleurs d'usine sont ceux qui ont les services les plus étoffés (notamment parce qu'ils sont responsables du suivi du coût de production des produits) et comme les contrôleurs de PME, ils connaissent une grande variété dans leurs activités bien que leur mission soit très différente.

Contrôleurs de subdivision et contrôleurs de PME sont donc à la fois les individus les plus proches par la variété des attributions qui leur sont confiées et le caractère très opérationnel de leur fonction et à la fois les plus éloignés par leur formation (DECS versus

grandes écoles) et la mission qui leur est confiée (fort investissement interne du contrôleur de subdivision, forte externalisation du contrôleur de PME qui est en fait plutôt un directeur administratif et financier chargé des questions financières à la fois internes et externes).

## Profils types de contrôleurs

### Le contrôleur de PME (moins de 500 personnes)

- Tous âges (mais pas de purs débutants).
- Rarement de formation grande école.
- DECS indispensable.
- Responsables de toutes les affaires financières de l'entreprise.
- Pas de planification mais souvent opérations d'audit interne, gestion du personnel, fiscalité, organisation administrative...

### Le contrôleur de siège (plus de 500 personnes)

- Entre 30 et 40 ans, plus âgé au-delà de 2000 personnes.
- DECS important dans les entreprises indépendantes, moins important dans les filiales.
- Formation grande école peu valorisée.
- Centré sur les opérations classiques du contrôle de gestion (budget, suivi des résultats par rapport au budget).
- Responsable de la planification à partir d'une certaine taille d'entreprise.

### Le contrôleur de holding (plus de 500 personnes)

- Tous âges (possibilité d'accueillir des débutants).
- DECS pas nécessaire.
- Bonne valorisation des diplômes de grandes écoles.
- Centré sur les opérations classiques du contrôle de gestion.
- Planification.

### Le contrôleur de subdivision

- Moins de 40 ans (possibilité d'accueillir des débutants). Fonction de passage par excellence.

- Diplôme de grande école nécessaire.
- DECS pas nécessaire.

En division :

- contrôle de gestion classique + comptabilités;
- pas toujours responsable de la planification.

En usine :

- extrême variété des attributions;
- très gros effectifs de services.

## — BIBLIOGRAPHIE —

- ◆ *Le contrôle de gestion*, J.-L. ARDOIN, D. MICHEL, J. SCHMIDT, 2<sup>e</sup> édition, Publi-Union, Paris (1986).
- ◆ *Le contrôleur de gestion*, J.-L. ARDOIN, H. JORDAN Flammarion, Paris (1978).
- ◆ *Le contrôle de gestion*, H. BOUQUIN PUF, Paris (1986).
- ◆ «*La gestion prévisionnelle en France*», J.-L. ARDOIN, H. JORDAN Echanges, n° 41 (1977).
- ◆ «*Pratique de la gestion prévisionnelle en France en 1982.*» H. JORDAN Echanges, n° 63, pp. 6-22, 2<sup>e</sup> trimestre 1983.
- ◆ («*La gestion prévisionnelle en France en 1986*»), H. JORDAN, Echanges n° 77, 4<sup>e</sup> trimestre 1986.
- ◆ «*Le contrôle de gestion, quel style adopter?*» J. TRAHAN Revue Française de Gestion, pp. 59-66, sept.-oct. 1982.
- ◆ «*Le nouveau profil du contrôleur de gestion*», C. DUMOULIN Revue Française de Gestion, pp. 11-14, juin-juillet-août 1983.
- ◆ «*Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction?*», E. CHIAPELLO, Echanges n° 92, pp. 7-11, 4<sup>e</sup> trimestre, 1990.
- ◆ «*L'image du contrôle de gestion et des contrôleurs en France*», E. CHIAPELLO Echanges n° 92, pp. 13-31, 4<sup>e</sup> trimestre 1990.