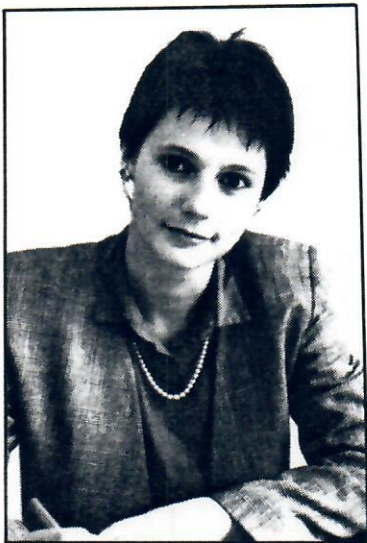


ANNEXE 1: ARTICLE E. CHIAPELLO (1990 a)

Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ?
in *Revue Echanges*, N°92, 4ème trimestre 1990, pp 7-11



CONTROLEURS DE GESTION, COMMENT CONCEVEZ-VOUS VOTRE FONCTION ?

Eve CHIAPELLO
Groupe HEC

Les contrôleurs de gestion ne se ressemblent pas. Chacun a pu en faire l'expérience au hasard des rencontres et des contacts professionnels : ce sont des individus fort différents par leur caractère, leur façon de travailler, les priorités qu'ils se donnent dans leur travail, et pourtant tous font en théorie le même métier...

L'enquête HEC-DFCG sur l'image des contrôleurs et du contrôle de gestion en France (1) permet de vérifier et d'étayer cette observation.

INFORMATIONS UTILISÉES

Le principe de l'enquête était d'interroger non seulement les contrôleurs, comme cela se fait classiquement, mais aussi leurs "clients" : les directeurs et les responsables opérationnels.

Huit questions posées aux contrôleurs retiendront ici particulièrement notre attention : les contrôleurs devaient donner une note entre 1 et 5 à huit rôles possibles du contrôle de gestion. La note devait refléter l'importance que ces rôles *devraient* avoir selon eux, abstraction faite de ce qui se passe dans la réalité. Les huit notes sont ainsi un bon reflet de la conception que chaque contrôleur se fait de son métier.

Les huit rôles proposés étaient les suivants :

(1) Enquête réalisée au cours du 2ème semestre 1989 avec la participation des membres de la DFCG, supervisée par Hugues JORDAN, professeur au Groupe HEC. Les résultats détaillés de l'enquête sont publiés dans ce même numéro de la Revue Echanges.

- 1) Conseil et aide à la décision auprès de la *direction générale* sur des projets stratégiques.
- 2) Conseil et aide à la décision auprès des responsables *opérationnels*.
- 3) *Incitation des opérationnels* à penser au futur, *formation* des opérationnels au processus de gestion.
- 4) Aide à l'*évaluation des performances individuelles* des responsables de la société.
- 5) Supervision technique du *fonctionnement des outils* prévisionnels et des outils de suivi des réalisations.
- 6) Diagnostic des besoins de contrôle de gestion, *création d'outils*, de procédures et évolutions.
- 7) Résolution technique des problèmes de *fiabilité des données* comptables et de gestion.
- 8) *Analyse rétrospective des coûts, des résultats*, des performances.

Les rôles 1 à 4 décrivent la part conseil et formation du métier de contrôleur de gestion, les rôles 3 et 4 témoignant d'une plus grande ambition quant à l'extension de cette part.

Les rôles 5 à 8 traitent de la partie technique du travail, les rôles 5 et 6 étant centrés sur les outils, le rôle 7 sur les données, le rôle 8 sur les résultats.

Le sens des notes accordées est le suivant :

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

Les résultats globaux des réponses à ces huit questions montrent :

— que les rôles 1 à 3 (conseil) sont de loin considérés comme les plus impor-

tants par les contrôleurs, avec une certaine prédilection pour le service de la direction générale,

— les rôles techniques ont une importance nettement moindre, même si la réalité vécue ne correspond pas à cette conception idéale dans laquelle la technique passe au second plan.

— le rôle 4 (évaluation des performances) n'est généralement pas considéré comme du ressort des contrôleurs. C'est le seul rôle proposé qui ait rencontré une majorité hostile de contrôleurs.

TROIS CONCEPTIONS POSSIBLES

Une procédure statistique (2) visant la création de typologies nous a permis de mettre en évidence trois grandes conceptions possibles des rôles du contrôle de gestion, et par là-même trois profils idéaux de contrôleurs :

— les techniciens (28 % des contrôleurs),

(2) Il s'agit de la procédure Fastclus du logiciel SAS. Celle-ci combine la détermination de trois profils de départ à un algorithme itératif constituant peu à peu les classes de façon à minimiser la somme des distances au carré entre une observation et la moyenne de la classe. A la fin de la procédure, chaque observation (= réponses d'un contrôleur aux huit questions) appartient à une classe et une seule.

97 questionnaires "contrôleurs" ont été soumis à ce traitement après exclusion des questionnaires qui n'appartenaient pas à des jeux complets (où l'on peut trouver pour la même entreprise un questionnaire "contrôleur", un questionnaire "direction générale", et au moins un questionnaire "opérationnel") et de ceux portant des réponses manquantes sur au moins une des huit questions.

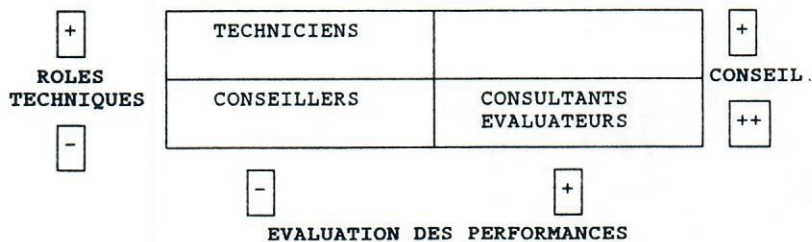
- les consultants-évaluateurs (23% des contrôleurs),
- les conseillers (49% des contrôleurs).

Les techniciens se distinguent des deux autres par une très grande importance accordée aux rôles techniques et une importance moindre accordée aux fonctions de conseil et formation.

Les consultants-évaluateurs comme les

conseillers souhaiteraient négliger les rôles techniques pour donner la primeur au conseil, mais seuls les consultants-évaluateurs considèrent qu'ils doivent aussi contribuer à l'évaluation des performances individuelles. Sur ce point, les consultants-évaluateurs ont une position nettement originale par rapport à la moyenne des contrôleurs.

On peut dessiner la matrice suivante :



On peut résumer les profils par le tableau suivant :

CE RÔLE DEVRAIT ÊTRE ESSENTIEL (Note=1)	POUR x%			DE TOUS LES CONTRÔLEURS
	des techniciens	des consultants évaluateurs	des conseillers	
Conseil auprès de la DG	26 %	55 %	63 %	51 %
Conseil auprès des opérationnels	37 %	50 %	54 %	48 %
Inciter à penser au futur Formation	29 %	30 %	43 %	31 %
Fonctionnement des outils	63 %	9 %	8 %	24 %
Diagnostic, création d'outils	56 %	5 %	13 %	23 %
Fiabilité des données	48 %	---	2 %	14 %
Analyse des résultats	22 %	---	12 %	12 %

CE RÔLE DEVRAIT ÊTRE ESSENTIEL OU TRÈS IMPORTANT (Note=1 ou 2)

Aide à évaluation des performances individuelles	23%	50 %	---	18 %
--	-----	------	-----	------

Notation des scores remarquables:

- ▤ Scores plus faibles qu'au niveau de l'ensemble de l'échantillon (comparaison avec la 4ème colonne)
- ▬ Scores plus élevés

La caractéristique la plus remarquable de cette typologie est l'opposition quasi totale entre les contrôleurs centrés sur la technique et les contrôleurs centrés sur le conseil et l'aide à la décision. D'autres programmes statistiques créant des typologies selon des critères différents ont également fait apparaître cette opposition de fond.

L'opposition entre le service de la Direction générale et le service des responsables opérationnels, réalité dont les contradictions sont vécues au quotidien par tous les contrôleurs n'est de fait pas pertinente pour distinguer les différentes conceptions possibles du rôle du contrôleur de gestion. Les notes attribuées au conseil auprès des opérationnels sont en effet le plus souvent égales ou à peine inférieures (1 point d'écart) aux notes attribuées au conseil auprès de la DG.

Les individus ayant noté les deux rôles de conseil auprès de la DG et de conseil auprès des opérationnels de façon très différentes sont une minorité : 11 sur 97.

— 5 ont donné la primeur au conseil auprès des responsables opérationnels : Note du rôle 1 (Conseil auprès de la DG) = 3 (Important). Note du rôle 2 (Conseil auprès des opérationnels) = 1 (Essentiel).

— 6 ont donné la priorité au conseil auprès de la direction générale : Note du rôle 1 = 1 (Essentiel). Note du rôle 2 = 3 ou 4 (Important ou Peu important).

Les deux individus extrêmes ayant noté 1 (Essentiel) le conseil auprès de la DG (rôle 1) et 4 (Peu important) le conseil auprès des opérationnels (rôle 4) ont d'ailleurs été considérés comme des individus isolés et inclassables par certains programmes de typologies.

UNE QUESTION D'ÂGE

La conception qu'un contrôleur se fait de sa fonction varie en fonction de son âge. On s'apercevra en effet dans le tableau suivant :

- que les techniciens sont bien représentés dans la classe des contrôleurs de plus de 46 ans (37% des techniciens ont plus de 46 ans alors que seuls 19% des contrôleurs ont dépassé cet âge).
- que les consultants-évaluateurs ont plutôt moins de 35 ans.
- et que les conseillers ont le plus souvent entre 36 et 45 ans.

Âges des différents types de contrôleurs :

	Techniciens	Consultants Évaluateurs	Conseillers	Ensemble des contrôleurs
20-35 ans	45 %	63 %	40 %	46 %
36-45 ans	18 %	23 %	50 %	35 %
+ 46 ans	37 %	14 %	10 %	19 %
	100 %	100 %	100 %	100 %

— Concentration dans une classe d'âge nettement supérieure au pourcentage moyen de contrôleurs dans la classe.

conseillers : 55 % des plus de 46 ans sont des techniciens et 70 % des 35-45 ans sont des conseillers.

En revanche, s'il y a effectivement plus de consultants-évaluateurs chez les jeunes, il reste qu'on a plus de chance quand on a moins de 25 ans d'être conseiller que consultant-évaluateur.

On remarquera enfin que la relation mise en évidence entre l'âge du contrôleur et la conception qu'il se fait de son rôle met en évidence une simple propension et non un déterminisme fort puisqu'on rencontre tous les types de contrôleurs dans des proportions non négligeables à tous les âges.

Taille des domaines de compétences des différents types de contrôleurs :

	Techniciens	Consultants Évaluateurs	Conseillers	Ensemble des contrôleurs
- 100 pers	15 %	---	7 %	7,5 %
101- 500 pers	48 %	24 %	40 %	39 %
501- 1000 pers	15 %	38 %	27 %	26 %
1001- 2000 pers	11 %	9,5 %	9 %	9,5 %
2001- 5000 pers	7 %	9,5 %	13 %	11 %
5001- 10000 pers	4 %	14 %	2 %	5 %
+10000 pers	---	5 %	2 %	2 %
	100 %	100 %	100 %	100 %

— Présence plus forte que la moyenne d'un type de contrôleur dans une taille de domaine de compétence (comparaison avec la 4ème colonne)

UNE QUESTION DE RESPONSABILITES

Nous avons également pu mettre en évidence une relation nette entre le profil du contrôleur et l'étendue de son domaine de compétence (à savoir le nombre de personnes de l'entité dont il est le contrôleur, que ce soit une holding, une entreprise indépendante ou une division à l'intérieur de l'entreprise).

Les techniciens se rencontrent un peu plus souvent qu'ailleurs lorsque le domaine de compétence représente moins de 500 personnes. Les consultants-évaluateurs sont un peu plus présents dans les structures de taille moyenne ou grande. Les conseillers sont quant à eux présents uniformément tout

A ce stade de l'analyse et en caricaturant la situation, nous pourrions raconter l'histoire d'un jeune contrôleur de gestion résolument centré sur l'aide à la décision et ayant l'ambition de participer à l'évaluation des performances individuelles, rôle traditionnellement réservé aux directeurs. Se heurtant aux réticences du terrain, il aurait alors le choix entre devenir lui-même opérationnel et quitter les fonctions de contrôleur de gestion ou réviser ses ambitions à la baisse et devenir un conseiller. La part de la technique étant plus importante que celle souhaitée (3) et la part de conseil encore réduite dans les pratiques françaises, on peut faire l'hypothèse que seuls ceux qui se sentent bien dans un travail à forte dimension technique restent après 45 ans dans la fonction contrôle de gestion.

Prenons maintenant le problème à l'envers pour évaluer la probabilité d'être technicien, consultant-évaluateur ou conseiller à un âge donné.

On retrouve la même relation forte entre une classe d'âge et un groupe de contrôleurs pour les techniciens et les

	20-35 ans	36-45 ans	+46 ans	Tous âges confondus
Techniciens	27 %	15 %	55 %	28 %
Consultants évaluateurs	31 %	15 %	16 %	23 %
Conseillers	42 %	70 %	29 %	49 %
	100 %	100 %	100 %	100 %

— Concentration des individus d'une classe d'âge dans un groupe de contrôleurs, supérieure à la concentration dans le même groupe au niveau de l'ensemble de l'échantillon (comparaison avec la quatrième colonne)

(3) Pour une analyse complète de l'écart entre les souhaits et la réalité, se référer aux résultats détaillés de l'enquête publiés dans ce même numéro.

le long du spectre.

On peut expliquer la forte représentation des techniciens dans les structures de moins de 500 personnes par le fait que dans ces structures, le contrôleur est généralement moins assisté que dans une entité plus importante ; il doit alors prendre en charge lui-même une bonne part du travail technique inhérent à la fonction sans possibilité de le déléguer.

Les conditions de travail étant différentes, il est normal que les profils attendus de contrôleurs ne soient pas les mêmes.

Il serait maintenant illusoire d'amalgamer les deux séries de constats que nous venons de faire sur les âges et sur la taille du domaine de compétence des contrôleurs en durcissant les associations suivantes :

- Techniciens-Plus de 46 ans-Petites structures.
- Consultants-évaluateurs-Moins de 35 ans-Grosses structures.

En effet, comme le veut le bon sens et comme le confirment les chiffres suivants, plus on est âgé, plus on a de chances de s'occuper de grosses structures.

Les seules conclusions liant les deux critères de l'âge et de la taille de la structure que nous pouvons tirer sans risquer de nous tromper sont donc les suivantes :

- pour être contrôleur d'une structure de plus de 2000 personnes, il vaut mieux avoir dépassé la quarantaine et envisager sa fonction comme un consultant ou un conseiller.
- pour être contrôleur de gestion d'une petite structure, il vaut mieux avoir un profil de technicien.
- le contrôleur qui se voudrait consultant dans une structure trop petite pour qu'il puisse abandonner à d'autres l'indispensable rôle technique risque de ne pas être très heureux dans son métier.

QUELQUES VARIATIONS DANS LES PERCEPTIONS DES CLIENTS DU CONTROLE DE GESTION

Nous avons enfin souhaité savoir s'il existait une relation entre :

- l'image des différents types de contrôleurs,
- et leur façon de concevoir leur fonction.

Nous avons procédé en agrégeant les réponses données selon les cas par les contrôleurs, les responsables opérationnels ou les directeurs à 26 questions.

Celles-ci portaient sur :

- l'image du contrôleur,
- l'utilité perçue du contrôle de gestion,
- la qualité des relations entretenues avec le contrôleur,
- et les caractéristiques techniques du système de contrôle.

Ce travail nous a permis de construire les tableaux ci-après.

Les résultats globaux sur les questions qui ont servi à l'élaboration de ces tableaux (4) montrent que généralement les systèmes de contrôle de gestion ainsi que les contrôleurs sont perçus positivement par les acteurs, beaucoup plus positivement que ne le pensent les contrôleurs. D'autre part, l'avis des directeurs est souvent plus favorable que celui des responsables opérationnels.

(4) Voir résultats détaillés sur les différentes questions dans ce même numéro de la revue.

PERCEPTION PAR LES DIRECTEURS ET LES RESPONSABLES OPERATIONNELS

	Techniciens	Consultants Evalueurs	Conseillers
IMAGE			
- perçue par les opérationnels	-	- -	+ +
- perçue par les directeurs généraux	- -	+	+
TECHNIQUE			
- perçue par les opérationnels	-	- -	+
- perçue par les directeurs généraux	+	- -	+
RELATIONS			
- perçues par les opérationnels	+	-	+
- perçues par les directeurs généraux	-	+ +	-

AUTO-PERCEPTION

Selon qu'il appartient à l'une des 3 catégories de contrôleurs, le contrôleur s'estime plus ou moins apprécié que la moyenne des contrôleurs ne s'estiment appréciés.

	Techniciens	Consultants Evalueurs	Conseillers
IMAGE			
Perception par le contrôleur de l'image qu'il donne			
- aux opérationnels	+	-	-
- à la DG	+	-	+
TECHNIQUE			
Perception par le contrôleur de l'accueil de sa technique			
- par les opérationnels	+	-	-
- par les DG	+	-	+
RELATIONS			
Perception par le contrôleur de la qualité de ses relations avec			
- les opérationnels	+	+	-
- les DG	+	-	+

● Mode de lecture des tableaux

Le label "Image" résume à la fois
— un indice global, résultat de l'agrégation de l'ensemble des réponses à toutes les questions,
— les questions portant explicitement sur l'image du contrôleur lui-même.

On peut considérer que le label "Image" résume toutes les dimensions de l'image que l'on parle du système technique, du contrôleur ou de l'utilité en général du contrôle de gestion.

Les deux composantes principales de l'image sont ensuite détaillées sous les labels "Technique" et "Relations".

Le label "Technique" agrège les questions portant sur le système de contrôle de gestion :

- sa complexité,
- le temps qu'il demande aux opérationnels,
- et les besoins d'améliorations ressentis par la DG.

Le label "Relations" est un résumé :
— de l'évaluation par les acteurs de la qualité des relations entretenues avec le contrôleur de gestion,
— et de la fréquence des contacts avec celui-ci.

Il peut être montré par ailleurs que les relations sont perçues d'autant plus positivement que les contacts sont fréquents ou, en inversant l'hypothèse, que de bonnes relations favorisent les contacts fréquents.

Chaque opérationnel ou directeur n'a noté qu'un seul contrôleur, le sien, qui est soit technicien, soit consultant-évaluateur, soit conseiller.

Les "+" et "-" indiquent les écarts favorables ou défavorables par rapport à l'avis moyen sur les contrôleurs en général. Sur une ligne, nous avons donc toujours des "+" et des "-" puisque la moyenne à laquelle ils se réfèrent prend en compte l'ensemble des contrôleurs. Si certains sont au-dessous de la moyenne, d'autres sont automatiquement au-dessus.

Compte tenu des résultats très satisfaisants pour les contrôleurs un "-" signifiera par exemple "Image un peu moins bonne pour ce type de contrôleurs" et non "Image mauvaise". Les différences de perception entre les différents types de contrôleurs étant très faibles, sauf sur quelques questions, nous avons pris en compte les écarts à la moyenne avant agrégation dès lors qu'ils dépassaient 4%, soit à partir d'un seuil assez faible. On considérera donc que les tableaux de perception du contrôleur de gestion esquissent plus des tendances qu'ils ne marquent des différences fondamentales.

Le premier constat que l'on peut faire à partir de ce tableau est que les contrôleurs ne perçoivent pas bien l'impression qu'eux mêmes ou leur système donnent aux autres.

Ainsi les techniciens se trompent en se jugeant de façon plus positive que les contrôleurs dans leur ensemble ne se jugent. De la même manière, les conseillers croient toujours que l'avis des opérationnels est un peu moins favorable alors qu'il n'en est rien.

● Commentaires sur les résultats des techniciens

Si on recherche dans les différentes questions agrégées celles qui expliquent l'image moins favorable des techniciens auprès de la DG, on trouve les causes suivantes :

- une importance généralement moindre est accordée au contrôle de gestion dans son ensemble dans les structures où exercent les techniciens,
- ils entretiennent des relations plus espacées avec leur directeur,
- les directeurs jugent la qualité de leurs relations avec leur contrôleur un peu moins bonne qu'elle n'est en général pour les contrôleurs.

L'image moins favorable auprès des opérationnels provient essentiellement d'un jugement plus souvent négatif sur le système de contrôle lui-même.

Ce mécontentement technique des opérationnels s'explique :

- par des systèmes de contrôle jugés plus fréquemment "trop complexes",
- par des processus de contrôle leur prenant trop souvent "trop de temps".

● Commentaires sur les résultats des consultants

Ceux-ci ont la caractéristique d'être perçus très différemment par les opérationnels et les directeurs. Les opérationnels ont une image beaucoup moins bonne de leur contrôleur et les directeurs une image plus favorable que l'image moyenne des contrôleurs.

En revanche, opérationnels et directeurs se retrouvent dans une remise en cause plus fréquente du système technique : les systèmes de contrôle des consultants sont en effet très nettement plus complexes que la moyenne des systèmes. On conçoit aisément la cause de ce jugement puisque les consultants sont assez présents dans les grosses structures et que le jugement de complexité des systèmes est en bonne part lié à la taille des entreprises.

Le seul point sur lequel les opérationnels seraient globalement plus satisfaits que généralement réside dans le temps qu'on leur demande de consacrer au contrôle de gestion.

● Commentaires sur les résultats des conseillers

Ceux-ci ont des résultats plus favorables que les autres, ce qui est réjouissant puisqu'ils sont aussi les plus nombreux (49% des contrôleurs).

Ils présentent un profil qui s'oppose en partie au profil des consultants-évaluateurs puisqu'ils sont bien mieux vus par les opérationnels que la moyenne des contrôleurs et seulement mieux vus en ce qui concerne les directeurs.

Les conseillers seraient donc plus centrés sur les opérationnels et les consultants-évaluateurs plus centrés sur leurs relations avec la DG.

L'enquête sur l'image du contrôle de gestion et des contrôleurs en France vient confirmer ce que chacun pouvait percevoir de façon intuitive :

- Les contrôleurs sont très différents par leur façon de concevoir leur fonction; nous avons identifié trois conceptions possibles.

- L'âge du contrôleur intervient en partie dans la conception qu'il se fait de sa fonction.

- Les différentes conceptions sont souvent liées à des caractéristiques objectives de l'exercice de la profession (en l'occurrence ici la taille du domaine de compétence), ce qui confirme l'hypothèse que les profils requis de contrôleur ne sont pas les mêmes selon les postes.

- Enfin, mais dans une moindre mesure, l'image des contrôleurs et de la fonction contrôle de gestion est en partie liée au type de contrôleurs qu'ils sont, à moins qu'en formulant autrement l'hypothèse, ce soit le contexte général de leur travail qui détermine à la fois leur conception et l'image renvoyée.

A chacun maintenant de réfléchir sur son expérience, sa propre situation et sur ses conceptions afin de se forger une intime conviction... ■