



HAL
open science

**Le projet professionnel des contrôleurs de gestion :
analyser des données pour aider les managers à prendre
des décisions rationnelles**

Jérémy Morales

► **To cite this version:**

Jérémy Morales. Le projet professionnel des contrôleurs de gestion : analyser des données pour aider les managers à prendre des décisions rationnelles. Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, France. pp.cd-rom. hal-00690934

HAL Id: hal-00690934

<https://hal.science/hal-00690934>

Submitted on 24 Apr 2012

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

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

Le projet professionnel des contrôleurs de gestion : analyser des données pour aider les managers à prendre des décisions rationnelles ?

The professional project of management accountants: analysing data to help managers make rational decisions?

Jérémy Morales*

Résumé	Abstract
Le métier des contrôleurs de gestion est souvent présenté comme subissant une transition, s'éloignant de ses aspects les plus techniques pour renforcer son orientation managériale et opérationnelle. A travers une étude de terrain portant sur cinq cas et réalisée par observation et entretiens, cet article s'intéresse aux effets de ce discours sur la manière qu'ont les contrôleurs de gestion de vivre leur métier. Plus précisément, en décrivant la diversité empirique à laquelle renvoient les mots qu'utilisent les contrôleurs de gestion pour décrire leur métier, cet article étudie les mécanismes de catégorisation symbolique qui permettent de faire le lien entre les pratiques, l'identité et le projet professionnel des contrôleurs de gestion.	<i>Literature often presents a transition in management accountants' role, less focused on technical aspects and increasingly oriented towards managerial and operational issues. Based on a field study of five cases in which observation and interviews were undertaken, this paper addresses the effects of this discourse on the way management accountants understand and enact their job. Precisely, this paper shows the empirical diversity underlying the words that management accountants use to account for their work, and contributes to debates about the links between practices, identity and professional projects by highlighting the role of symbolic categorisation strategies.</i>
Mots clés : projet professionnel, catégorisations, identité	Key words: professional project; categorisations; identity

* ESCP Europe, CPO, 79, avenue de la République, 75543 Paris Cedex 11, France, jmorales@escpeurope.eu

1. Introduction

L'apparition des services fonctionnels a été décrite comme ayant résulté d'une spécialisation rendue nécessaire par la complexité des mécanismes de coordination du travail dans les grandes organisations (Chandler, 1977). Cette lecture tend cependant à occulter l'impact que peuvent avoir les relations de pouvoir sur le rôle des services fonctionnels (Dalton, 1950 ; 1959). En effet, les organisations sont le lieu d'une concurrence qui oppose les représentants de différentes spécialités, ou groupes professionnels, pour l'accès aux postes de décision (Armstrong, 1985 ; Fligstein, 1987). Le rôle des services fonctionnels dépend alors de leur autorité (Lambert, 2005) et de leur capacité à garder la maîtrise de l'orientation de leur travail (Morales, 2009). Plus précisément, la position d'un groupe professionnel dépend de sa capacité à définir, d'une manière qui lui est favorable, les problèmes qui touchent son organisation, ainsi que les savoirs qui permettent d'y répondre (Dent, 1991 ; Ezzamel et Burns, 2005). Le pouvoir et la légitimité des membres d'un groupe professionnel dépendent donc de leur capacité à incarner un discours sur l'utilité et l'importance que doit avoir leur intervention dans leur organisation.

Pris dans ces luttes intra-organisationnelles, les contrôleurs de gestion sont, depuis longtemps, exhortés à accroître leur valeur ajoutée (Lambert, 2005). La littérature a généralement préconisé pour cela qu'ils se « rapprochent du terrain » et deviennent des « partenaires » des managers opérationnels (Granlund et Lukka, 1998 ; Bescos, 2002 ; Burns et Baldvinsdottir, 2005 ; Fornerino et Godener, 2006 ; Bollecker, 2007 ; Järvenpää, 2007 ; Caron et al., 2011). Cette orientation n'est cependant pas la seule possible, et la généralisation annoncée du contrôleur partenaire se fait attendre (Lambert, 2005 ; Lambert et Sponem, 2009). Pourtant, les contrôleurs de gestion peuvent être sensibles à un tel discours et tenter de s'y conformer. La volonté de ressembler à une image idéale peut, dans une situation qui n'y est pas favorable, générer des tensions et produire pour les contrôleurs une identité dévalorisée (Lambert et Morales, 2009). Cet article vise donc à comprendre comment le travail identitaire des contrôleurs de gestion s'articule à un projet professionnel particulier.

Le concept de projet renvoie à « une composition imprécise et mouvante d'actions et de conceptions, non nécessairement homogènes, mobilisées par certains individus pour faire évoluer leur situation » (Morales, 2009, p. 14). Il s'agit donc ici d'étudier la dynamique créée par la volonté des contrôleurs de gestion d'orienter leur identité professionnelle dans une certaine direction en tenant compte de la diversité empirique de leurs pratiques et de leurs perceptions. Les manifestations concrètes d'un tel projet dépendent de la capacité des contrôleurs de gestion à lui donner du sens dans un contexte spécifique. En effet, les activités, les rôles et les positions des contrôleurs de gestion varient selon les organisations (Lambert, 2005 ; Lambert et Sponem, 2009), voire au sein d'une même organisation (Morales, 2009). La possibilité, pour les contrôleurs de gestion, de se constituer en groupe professionnel dépend alors de leur capacité à former un groupe intégré et cohésif, c'est-à-dire à adhérer à un projet fédérateur. Cet article cherche à décrire le rôle du discours du contrôleur en partenaire des opérationnels dans la construction d'un tel projet.

En particulier, je montre que le projet des contrôleurs de gestion repose sur un travail de

catégorisation symbolique. Il ne s'agit pas uniquement d'illustrer comment les contrôleurs de gestion traduisent l'activité opérationnelle en catégories (comptables par exemple), mais plutôt de comprendre les significations qu'ils attachent aux catégories qu'ils mobilisent pour rendre compte de leur travail. L'interprétation de ces significations ne peut pas être fondée uniquement sur une description des pratiques car cela reviendrait à occulter le sens que les contrôleurs de gestion donnent à leur action. A l'inverse, les discours formels, obtenus par entretiens ou questionnaires, permettent de faire émerger un discours commun mais dont les manifestations concrètes doivent être appréciées selon leur contexte de mise en pratique. Le sens que les contrôleurs de gestion donnent aux catégories qu'ils mobilisent pour rendre compte de leur travail émerge à l'intersection entre un discours commun, celui du « nouveau rôle » des contrôleurs de gestion, et un ensemble de situations hétérogènes. L'appréhension de cette intersection doit permettre de comprendre le travail de catégorisation effectué par les contrôleurs de gestion, c'est-à-dire la création de catégories communes aux significations hétérogènes. Je montre en effet qu'un processus de catégorisation symbolique permet aux contrôleurs de gestion de produire un discours cohérent et donc favorable à la constitution d'un groupe professionnel puisque des individus vivant des situations locales hétérogènes parviennent à se reconnaître dans un langage commun et une identité professionnelle.

Le concept de catégorisation n'est pas nouveau en comptabilité et contrôle de gestion. En effet, les systèmes de contrôle reposent sur des mécanismes de classement qui désignent les formes légitimes du discours et du savoir (Oakes et al., 1998). Ils se matérialisent alors dans des catégories spécifiques qui orientent les représentations que les groupes en présence se font de leur organisation, d'eux-mêmes et de leurs responsabilités (Dent, 1991 ; Everett, 2003 ; Eyraud, 2004). Le vocabulaire utilisé peut aussi servir à masquer l'influence exercée par les systèmes de contrôle (Bourguignon, 2003). La recherche a donc étudié les ambiguïtés des mots du contrôle de gestion (Bouquin, 2008 ; Bouquin et Fiol, 2007) ainsi que leurs effets (de réification, par exemple) sur les représentations (Bourguignon, 2006). Le travail de catégorisation permet ainsi de transférer de manière métaphorique certaines représentations sur un objet sans en préciser le sens concret et d'en éviter ainsi certaines connotations négatives (Bourguignon, 1997 ; 2003). C'est pourquoi Bourguignon (1997 ; 2006) considère que les praticiens comme les chercheurs entretiennent (peut-être inconsciemment) une certaine ambiguïté en produisant des significations métaphoriques réifiées (i.e., dont on a oublié l'aspect métaphorique) qui permettent de masquer la fonction idéologique du contrôle de gestion derrière des discours de la rationalité.

Cependant, la recherche s'est peu intéressée au travail de catégorisation des contrôleurs de gestion eux-mêmes. Pourtant, se sentant très souvent investis d'une mission de « changement culturel » et de « modernisation » de leur organisation (Lambert, 2005 ; Morales, 2009), les contrôleurs de gestion ne sont pas étrangers à ce phénomène. Dans leur volonté d'agir en « vecteurs de changement », les contrôleurs introduisent souvent un vocabulaire spécifique (Dent, 1991) car « l'objectif principal, et à la fois moyen de sa stratégie, du contrôleur de gestion est d'imposer son langage » (Bessire, 1995, p.44). En partant du postulat que les pratiques de contrôle ne sont pas indépendantes de la représentation que les contrôleurs se font de leur métier et de leur rôle (Oriot, 2004), cet article a pour objectif de donner un contenu empirique aux catégories les plus symboliques du « nouveau » contrôleur de gestion de manière à relier le vocabulaire utilisé à une volonté d'agir sur leur identité, leur profession et leur organisation.

Pour mieux caractériser le projet professionnel des contrôleurs de gestion, la partie suivante propose une synthèse de la littérature sur la transition du rôle des contrôleurs de gestion vers plus de partenariat avec les managers opérationnels. Je présente ensuite la démarche empirique adoptée : une étude ethnographique, portant sur cinq cas choisis par échantillonnage théorique, permet de cerner les manifestations concrètes du projet des contrôleurs de gestion dans différents contextes. Les résultats sont séparés en deux parties, car deux stratégies de catégorisation particulièrement symboliques du projet des contrôleurs de gestion sont étudiées : les « études ponctuelles », d'une part, et « l'analyse », d'autre part. Enfin, une discussion permettra de dégager les contributions empiriques, méthodologiques et théoriques de cette étude.

2. Le nouveau rôle des contrôleurs : aider à prendre des décisions

La question du rôle, des missions, de la fonction ou de la valeur ajoutée des contrôleurs de gestion fait largement débat. La plupart des études considèrent qu'ils peuvent servir deux rôles distincts : la surveillance des activités décentralisées pour le compte d'une direction générale, mission qui les oriente plutôt vers un travail technique lié au système d'information, ou l'aide à la prise de décision par des managers, mission qui les oriente plutôt vers une interaction forte avec les responsables opérationnels (Järvenpää, 2007). Cependant, dans sa grande majorité, la littérature (académique comme professionnelle) plaide pour une orientation opérationnelle, moins technique et plus humaine, moins hiérarchique et plus managériale du travail des contrôleurs de gestion (Bollecker, 2007). Ils devraient ainsi devenir des partenaires des managers opérationnels. Or, comme l'expliquent Lambert et Sponem (2009, p.115), « il semble cependant que ce contrôleur de gestion, partenaire du manager local et copilote de la prise de décision, se fasse attendre ». Pourtant, le discours du « *business partner* » est toujours aussi puissant et met en avant un « nouveau » rôle, fondé sur une image idéale de contrôleurs agissant en partenaires des managers pour les aider à prendre des décisions.

Il faut dire que la vision d'un contrôleur comme expert en problèmes économiques et financiers et intervenant de manière stratégique (Ahrens, 1997) pour favoriser le changement (Bessire, 1995) et l'apprentissage organisationnel (Bollecker, 2002) ou, de manière générale, pour aider les managers à prendre de bonnes décisions (Bollecker, 2007), correspond bien aux illusions du management comme activité fondée sur la prise de décisions rationnelles (e.g., Le Goff, 1992 ; 1996 ; Cabantou, 2008). Il est aussi plus valorisant pour les contrôleurs eux-mêmes de se penser comme des partenaires toujours prêts à rendre service aux managers que comme des surveillants, des « contremaîtres supérieurs » ou des envoyés de la direction générale. Il n'est donc pas étonnant que, questionnés sur leur mission, les contrôleurs de gestion répondent massivement qu'ils sont des conseillers au service des managers (Fornerino et Godener, 2006) ou des analystes chargés de gérer la performance (Caron et al., 2011). Il est plus délicat de séparer les descriptions de pratiques des reproductions de rhétoriques liées à un projet professionnel.

D'ailleurs, la notion de partenaire n'est pas sans ambiguïté, les demandes hiérarchiques de supervision du management décentralisé et les demandes opérationnelles de fourniture d'outils utiles au management pouvant constituer des orientations difficiles à concilier

(Hopper, 1980 ; Lambert, 2005). Le discours du partenariat comme « nouveau rôle » des contrôleurs de gestion semble faire de lui à la fois un expert capable de comprendre les problèmes techniques des processus opérationnels et un généraliste capable de prendre de la hauteur pour produire des analyses globales de domaines d'activité. Au contraire, pour Bouquin et Fiol (2007), ces deux orientations répondent à deux scénarios distincts d'évolution possible du métier. Dans le premier, les contrôleurs se rapprochent de la gestion opérationnelle et deviennent des experts de l'efficience des processus. Ils peuvent alors fournir des modélisations ainsi qu'une « traduction de faits en flux » pour faire le lien entre la logique financière du siège et la logique opérationnelle des unités. Selon le second scénario, au contraire, ils se rapprocheraient de la stratégie et du marketing et deviendraient des analystes de domaines d'activité. Ils peuvent alors identifier les ressources nécessaires à la maîtrise des facteurs clés de chaque domaine pour faire le lien entre les entités et leur environnement. C'est ce second scénario qui est identifié par les auteurs comme correspondant au rêve des contrôleurs de gestion (Bouquin et Fiol, 2007, p.15). Cependant, et bien qu'elles semblent difficilement réalisables par une même personne, ces deux orientations peuvent être reliées à la notion de partenaire d'affaires : puisque les dirigeants sont des managers, l'idée d'aider un manager à prendre des décisions peut renvoyer à l'une comme à l'autre.

Pour rendre compte de la pluralité des orientations possibles pour les contrôleurs de gestion, Lambert (2005) s'est intéressée aux activités qu'ils réalisent et aux relations qu'ils entretiennent avec les managers. Elle propose ainsi une typologie des positionnements possibles pour les contrôleurs de gestion (voir aussi Lambert et Sponem, 2009). Plus que leurs compétences (techniques ou relationnelles) ou leurs missions (de surveillance ou de conseil), ce sont les clients (destinataires principaux) et l'autorité des contrôleurs de gestion qui permettent de comprendre leur orientation. Cette dernière dimension, en particulier, fait le lien entre le rôle des contrôleurs et la belle image du métier : ce n'est pas parce que les managers en seraient demandeurs, mais parce que les contrôleurs sont suffisamment puissants pour l'avoir imposé, que le rôle de partenaire apparaît dans certaines organisations (Morales, 2009).

Cependant, l'analyse des activités réalisées par des contrôleurs de gestion n'est pas exempte d'ambiguïté. Par exemple, Boitier (2008) décrit un cas où, après l'introduction d'un ERP¹, les contrôleurs disent à la fois que le nouvel outil leur permet d'avoir plus de temps pour « l'analyse » et qu'ils sont accaparés par des tâches liées au reporting, notamment pour « traquer l'information », ce qui a pour conséquence de leur interdire de libérer du temps pour assurer des tâches de conseil (pp.42-43). Il semble donc que ce que ces contrôleurs nomment « analyse » ne soit pas nécessairement lié à la mission d'aide à la décision identifiée dans la littérature, mais puisse correspondre à des activités plus techniques dites de « fiabilisation de l'information ». C'est ce type d'ambiguïté que l'étude du travail de catégorisation des contrôleurs de gestion doit permettre de lever.

Les contrôleurs de gestion peuvent suivre des orientations divergentes, liées notamment à l'hétérogénéité des contextes locaux dans lesquels ils interviennent. Pourtant, ils sont soumis à un discours unique qui les incite à faire converger leur rôle avec une image idéale de partenaires des managers et qui définit leur valeur ajoutée comme liée à leur capacité à aider

¹ *Enterprise Resource Planning*, ou Progiciel de Gestion Intégré.

ces managers à prendre des décisions rationnelles. L'intersection entre un discours ambigu mais homogène et des pratiques mouvantes et hétérogènes peut fragiliser la cohérence de la conception qu'ont les contrôleurs de gestion de leur métier, c'est-à-dire de la narration qui sous-tend leur identité professionnelle (Alvesson et Willmott, 2002 ; Watson, 2008). La question est donc de savoir comment et dans quelle mesure les contrôleurs de gestion parviennent à se constituer en groupe professionnel malgré l'hétérogénéité de leurs pratiques.

Pour répondre à cette question, je m'intéresse au projet professionnel de contrôleurs de gestion et montre qu'il est influencé par le discours du nouveau rôle et par un travail identitaire localement situé. L'intersection entre ces deux phénomènes est appréhendée à travers le concept de travail de catégorisation. En effet, les résultats empiriques montrent que tous les contrôleurs de gestion mobilisent les mêmes catégories pour rendre compte de leur travail. Ainsi, tous disent réaliser des études économiques, financières ou de rentabilité, et tous souhaitent diminuer le temps passé à produire des tableaux de chiffres pour se concentrer sur leur analyse. Ces activités sont en apparence très cohérentes avec la « nouvelle » orientation du métier, c'est-à-dire avec la belle image des contrôleurs de gestion. Cependant, une description du travail réalisé montre que ces catégories prennent des significations différentes selon les personnes et selon les contextes : les contrôleurs de gestion n'ont pas une représentation commune homogène de ce qui fait d'eux des partenaires des managers et l'homogénéité de leur discours masque une diversité d'activités et de situations concrètes. Dans la suite de l'article, je présente donc la méthodologie employée pour étudier ce travail de catégorisation. Les résultats sont ensuite présentés en distinguant deux catégories particulières : les « études ponctuelles » et « l'analyse ».

3. Méthodes de recherche et présentation des cas

3.1. Une étude par observation et entretiens

Cet article repose sur un travail de terrain de type ethnographique. Une observation directe du travail des contrôleurs de gestion a été réalisée au sein d'AzurTech², société du groupe Zéphyr. Des entretiens y ont aussi été réalisés, ainsi que dans d'autres filiales ou au sein de la société mère du groupe. Le cas AzurTech a été complété par des cas plus courts et moins approfondis, mais permettant d'accroître la portée et la généralité des résultats ethnographiques. Ils ont été sélectionnés selon le principe de l'échantillonnage théorique (Glaser et Strauss, 1967), c'est-à-dire qu'ils présentent des situations qui pouvaient sembler *a priori* suffisamment différentes de celle d'AzurTech pour constituer des « cas négatifs » (Becker, 1958). Cette démarche permet de mieux cerner les conditions dans lesquelles certains résultats peuvent être observés et celles dans lesquelles de nouvelles interprétations sont nécessaires. Ainsi, les résultats communs à tous les cas gagnent en généralité ; les divergences, au contraire, permettent de mieux cerner les variations possibles, les alternatives et les facteurs influençant leur apparition.

Bien entendu, le champ restreint de ces cas ne permet ni d'atteindre une généralité

² Pour respecter l'anonymat des personnes rencontrées, leurs noms comme ceux des organisations concernées ont été modifiés.

parfaite, ni de saisir tous les facteurs de variation possibles. En particulier, tous les cas concernent des entreprises privées multinationales. Cependant, j'ai cherché à rencontrer des contrôleurs travaillant dans différents secteurs (dans l'industrie et dans les services), à différents niveaux (centraux ou décentralisés) et selon différents prismes (certains sont focalisés sur les achats, d'autres sur la production, d'autres enfin sur le marketing et les ventes). En particulier, mes premiers entretiens ayant été réalisés avec des contrôleurs de gestion assurant une fonction « discrète » ou « garde-fou » (Lambert, 2005), j'ai choisi spécifiquement d'étudier les cas UltraMarques puis Eyes car je pensais pouvoir y rencontrer de « véritables *business partners* ». Dans tous les cas, des contrôleurs de gestion ont été interrogés, mais aussi des managers opérationnels, des employés et des assistantes. Au total, 45 entretiens ont été réalisés, avec 48 personnes (trois entretiens ont été réalisés avec deux personnes en même temps), dont 29 contrôleurs de gestion (voir tableau 1).

Entreprises	Nombre de personnes rencontrées	Nombre de contrôleurs de gestion rencontrés
Zéphyr	14	7
CaptiTV	9	3
RichInvest	7	5
UltraMarques	5	4
Eyes	6	4
Autres	7	6
Total	48	29

Tableau 1. Personnes rencontrées en entretien.

Il m'est rapidement apparu que les contrôleurs de gestion utilisent tous des catégories similaires mais y attachent des significations hétérogènes. J'ai donc cherché à relier les mots des contrôleurs de gestion avec leur contexte local d'utilisation. Cette « contextualisation » permet de donner du sens aux catégories employées, c'est-à-dire de donner un contenu empirique à des catégories abstraites.

Mon interprétation est inspirée par la distinction que font Elias et Scotson (1965) entre signification statistique et signification sociale. Selon ces auteurs, certains phénomènes ne sont pas statistiquement représentatifs d'un phénomène étudié, mais peuvent pourtant être considérés comme socialement représentatifs : bien que leur fréquence d'apparition soit faible relativement à d'autres phénomènes, ils sont, pour les personnes rencontrées, exemplaires et pour cela mis en avant dans les discours et les représentations³. Le travail de terrain est

³ De manière similaire, Parker (2002) étudie des discours dont la validité empirique est douteuse mais qu'il considère comme significatifs car ils sont perçus comme vrais par de nombreuses personnes.

particulièrement utile pour mener ce type d'interprétation, en ce qu'il permet d'étudier ce qui n'est pas statistiquement représentatif ou peu visible car en dehors de la perception légitime des chercheurs (Chapoulie, 1984 ; 2000).

Au-delà des connotations que peuvent avoir les mots du contrôle de gestion (Bourguignon, 1997 ; 2003), je m'intéresse à l'image que les contrôleurs cherchent à donner et à se donner d'eux-mêmes. Il ne s'agit donc pas pour moi d'étudier le travail idéologique des discours sur le contrôle de gestion, mais de comprendre les liens entre discours, pratiques et identité des contrôleurs de gestion. Ma démarche peut aussi être rapprochée de celle des sociologues ayant participé au courant dit de l'« interactionnisme symbolique » et à leurs tentatives de compréhension des conceptions et représentations de « sens commun ». Cependant, puisque les catégories dont je tente de cerner les contours empiriques et les manifestations hétérogènes sont utilisées par les chercheurs autant que par les praticiens, ma démarche revient en fait à prendre au sérieux la phrase de Charles Wright Mills : « Quand on plonge dans le concret historique, on voit tout de suite que les Concepts monolithiques ou des suprêmes théoriciens sont inutilisables. Ils ne permettent pas de penser l'humaine diversité » (Mills, 1959, p. 47). A l'opposé des constructions théoriques générales, fondées sur des concepts « universels », les interactionnistes développent une interprétation critique des expressions connotées, celles utilisées par les « enquêtés » aussi bien que celles proposées par des théoriciens, pour mieux cerner les différentes dimensions que renferme une catégorie ainsi que ses postulats cachés, sa signification sociale.

Bien que la plupart des cas aient été réalisés par entretiens, la période d'observation (au sein d'AzurTech) a été particulièrement importante pour comprendre la pluralité des significations que les contrôleurs de gestion associent aux catégories qu'ils utilisent pour rendre compte de leur travail. En effet, les entretiens comme les questionnaires font courir le risque de décrire des situations non telles qu'elles sont perçues par les personnes interrogées, mais telles qu'elles sont souhaitées ou idéalisées (Chapoulie, 1973 ; 1984 ; Tripier, 1998 ; Alvesson, 2003). L'observation directe, *in situ* et prolongée, permet alors de découvrir ce qui est perçu comme significatif pour un individu particulier (Roy, 2006), d'éviter de ne reproduire que les phénomènes considérés comme suffisamment officiels pour apparaître à un membre extérieur au groupe (Weber, 1989) et de saisir les aspects les plus mouvants et diffus, imprévisibles et confus du travail effectué et des relations entre individus (Peneff, 1992 ; 1995). L'observation directe a donc été particulièrement utile en ce qu'elle permet de réintégrer dans les analyses produites la prise en compte des relations informelles, des contradictions de points de vue et des aspects symboliques de l'interaction. Les divergences entre discours entendus et actions observées permettent alors de faire émerger de nouvelles catégories d'analyse ou d'affiner des catégories existantes (Becker, 1958 ; Weber, 1989). Les entretiens formels ont cependant leur propre utilité, puisqu'ils permettent de saisir les légitimations et rationalisations proposées par les individus, en les incitant à une forme de réflexivité. C'est aussi l'occasion de mieux comprendre leurs perspectives globales, puisque le cadre plus formel de l'entretien leur permet de proposer une vision plus abstraite de leurs pratiques, indépendamment des situations locales (Becker et al., 1961).

3.2. Présentation des cas

AzurTech est une société du groupe Zéphyr spécialisée dans la conception, la

production et la vente d'équipements aéronautiques. Les opérationnels sont pour la plupart des techniciens et des ingénieurs, et l'entreprise ne recrute que des personnes possédant un diplôme d'études supérieures. Le groupe, coté en bourse, a connu une très forte croissance au cours des dix années précédant la période d'observation, notamment par fusions et acquisitions. AzurTech vend en petites séries des produits de haute technologie et à forte valeur ajoutée. Les départements de recherche-développement y sont particulièrement prestigieux, l'innovation et l'excellence techniques étant considérées comme les principaux facteurs de la réussite passée et future de l'organisation.

ActifsCo est un groupe international d'origine française, spécialisé dans la gestion d'actifs et le conseil aux entreprises et aux particuliers en matière de gestion du patrimoine. Le capital du groupe est majoritairement détenu par plusieurs membres de la famille de son fondateur, dont le nom apparaît dans la raison sociale, et notamment par l'un des héritiers, qui en occupe le poste de président. Les opérationnels y sont des « financiers », capables de contester les chiffres comptables et de remettre en cause les avis émis par des contrôleurs de gestion. Comme dans la plupart des banques, les activités de contrôle interne sont centralisées et en dehors de la juridiction des contrôleurs de gestion.

CaptiTV est un groupe du secteur audiovisuel spécialisé dans l'édition et la distribution de chaînes payantes. Coté en bourse, il a connu une crise financière et sociale, après avoir été racheté par un groupe privilégiant la croissance externe et le contrôle par les résultats (financiers, notamment). Les opérationnels sont des techniciens, des journalistes ou des commerciaux chargés d'acheter des « images » ou de vendre des « espaces ». De plus, contrairement à certaines chaînes concurrentes, celles du groupe CaptiTV doivent être achetées directement : elles ne sont pas comprises dans les ensembles proposés au prix de départ par les autres opérateurs, ni même par les fournisseurs d'accès à Internet. La communication commerciale du groupe est donc orientée vers le « grand public ». Ses difficultés financières l'ont conduit à externaliser l'essentiel de la production des émissions.

Eyes est un groupe international d'origine française spécialisé dans la production et la vente de verres ophtalmiques. Coté en bourse, il est entré en 2005 dans l'indice du CAC 40. Le Groupe est divisé en centres de recherche-développement, usines de production des verres, laboratoires de prescription et centres de distribution. A cette structure fonctionnelle vient se superposer une organisation par projets : des équipes projet *ad hoc* sont constituées lors de lancements de nouveaux produits ou de nouvelles technologies (les types de traitement des verres, par exemple, vendus aux clients, sont nommés « technologies »), ou pour faire évoluer des procédés existant. Les discours officiels et informels accordent une large place à l'innovation technologique, bien que la fierté technique soit associée à de fortes préoccupations commerciales et financières.

UltraMarques est un groupe international spécialisé dans les produits de grande consommation. Sa stratégie globale consiste à produire et à vendre des produits associés à des marques bénéficiant d'une forte notoriété auprès des consommateurs. Les activités marketing sont les plus prestigieuses au sein du groupe, dont les sociétés nationales sont chargées de « mettre sur le marché » des produits et des « innovations marketing » mondiales. Les marques sont gérées par des équipes composées de chefs de marques, de chefs de produits, de *category managers* (chargés des relations avec les distributeurs) et de contrôleurs de gestion, dénommés « *financial business partners* ».

L'étude du projet de ces différents contrôleurs de gestion, de ce qui les rassemble et de ce qui les distingue, est organisée en deux parties correspondant à deux stratégies de catégorisation. Au niveau des activités auxquelles ils participent, les contrôleurs de gestion distinguent celles qui s'intègrent à des cycles récurrents (budget, reporting, planification) d'autres études, dites « ponctuelles » : alors que les premières sont largement orientées vers la production standardisée de chiffres, ces études ponctuelles sont présentées comme le support privilégié pour aider les managers à prendre des décisions. Au niveau des tâches réalisées lors de ces activités, les contrôleurs de gestion disent vouloir réduire le temps de traitement de l'information pour se focaliser sur des tâches d'« analyse » de données. L'objet des deux parties suivantes est de comprendre les significations attachées à ces deux catégories : les « études ponctuelles » et l'« analyse ».

4. Les études ponctuelles : symbole de l'aide à la décision

Pour comprendre la conception que les contrôleurs de gestion se font de leur métier, une première étape consiste à cerner comment ils classent les différentes activités auxquelles ils participent, ainsi que les tâches qu'ils réalisent. Il apparaît ainsi que les activités des contrôleurs de gestion se distinguent par leur caractère récurrent ou ponctuel, routinier ou exceptionnel (Lambert, 2005 ; Morales, 2009). Plus précisément, au-delà des activités les plus visibles, qui sont liées aux grands cycles de gestion, les contrôleurs insistent surtout sur ce qu'ils regroupent sous la catégorie d'« études ponctuelles ». Cette partie est donc consacrée à l'identification des significations que différents contrôleurs de gestion attachent à cette notion, particulièrement significative pour la définition de leur métier.

4.1. Description générale des activités désignées comme études ponctuelles

Les cycles récurrents, liés au reporting, à la planification et au budget, ne couvrent pas l'ensemble des activités des contrôleurs de gestion. En effet, bien qu'elles soient peu mentionnées par la littérature⁴, les « études ponctuelles » viennent modifier l'emploi du temps quotidien des contrôleurs de gestion. Ainsi, ils y font généralement référence lorsqu'ils sont invités à schématiser leur « journée type » : ils n'en ont pas, car leur travail quotidien dépend des demandes qu'ils reçoivent régulièrement, notamment par messages électroniques. La notion d'étude ponctuelle, ou *ad hoc*, est particulièrement hétérogène. Un schéma global peut cependant être proposé, par exemple concernant les contrôleurs d'AzurTech⁵.

Le point de départ est généralement la réception, par un contrôleur de gestion, d'un appel téléphonique ou d'un message électronique. La demande peut provenir d'un directeur opérationnel, de la direction générale ou de la direction financière du groupe (ou du directeur financier d'AzurTech, qui reçoit parfois certaines de ces demandes et les transfère à un

⁴ A la notable exception de la thèse réalisée par Caroline Lambert : « Les études ponctuelles, qui ne sont mentionnées ni dans les recherches d'HEC, ni dans les travaux de l'APEC font néanmoins partie des tâches assignées au contrôleur de gestion. Une hypothèse peut être émise. Leur caractère ponctuel et partiellement indéfini les fait apparaître moins facilement et moins fréquemment dans les questionnaires, et même dans l'esprit des contrôleurs de gestion. » (Lambert, 2005, p 110).

⁵ Seule la validation des demandes d'investissement ne suit pas ce schéma général.

contrôleur de gestion). La première difficulté consiste souvent à déterminer où, dans le système d'information, les données brutes permettant de répondre à la requête vont pouvoir être obtenues. Suivant le contenu de la demande, le contrôleur peut ouvrir des documents existant (le reporting d'un mois particulier ou le budget, notamment) ou faire une « interro-détail », c'est-à-dire une requête informatique permettant d'obtenir dans un tableau toutes les lignes comptables passées sur une période donnée (précisée lors de la requête). Dans un autre onglet, le contrôleur peut alors créer un tableau croisé dynamique, et y glisser les dimensions correspondant à la demande traitée. Le document final contient généralement des données financières. Des données techniques sont cependant souvent nécessaires pour effectuer les sélections requises : bien que les chiffres soient eux-mêmes comptables, ils doivent être réorganisés, « éclatés » selon des notions techniques (« ordre de fabrication » ou « cadence avion » par exemple). Parfois, le contrôleur peut construire un graphique (dans un autre onglet du même fichier) à partir du tableau final. Certaines demandes peuvent nécessiter la création de plusieurs onglets, avec des tableaux croisés imbriqués.

Le schéma est relativement similaire dans les autres entreprises étudiées. Par exemple, un contrôleur partenaire travaillant pour UltraMarques fournit la description suivante :

Q : Vous faites jamais de tableaux Excel ?

Luc : Oh si si ! On en fait des tonnes, mais... On en fait, on en fait !

Q : Mais vous en faites quoi ? C'est-à-dire quand est-ce que vous avez à faire des tableaux Excel ?

Luc : Modélisation, prévision. On fait de la modélisation en permanence, de la modélisation, de la modélisation et encore de la modélisation.

Q : C'est-à-dire ?

Luc : Euh, (...) ça peut être d'avoir par catégorie, par segment, par channel, par mois, par client, alors là, toutes sortes d'infos, que ce soit basiquement le compte d'exploitation, hein, qu'on peut regarder sous...

Q : Sous différents prismes.

Luc : Sous différents prismes.

(Luc, responsable du contrôle de l'activité Foods, UltraMarques)

La réalisation d'études ponctuelles revient à créer des tableaux croisés dynamiques. Une fois le compte de résultat établi pour le reporting, il devient possible de récupérer le détail, c'est-à-dire les données non agrégées, et de les mettre en forme selon différents axes d'analyse. Le concept même de « modélisation », qu'elle soit dite « économique » ou « financière », revient donc généralement à construire des tableaux croisés. Derrière ce schéma général on retrouve cependant une pluralité d'activités. Il est donc important de retracer les différences masquées par le travail de catégorisation des contrôleurs de gestion pour mieux comprendre ce qui rend ces études ponctuelles si symboliques.

4.2. Une activité hétérogène et pourtant symbolique

Quand les contrôleurs de gestion parlent des études ponctuelles qu'ils réalisent, ils prennent généralement des exemples très particuliers. Ils mettent souvent en avant ce qu'ils nomment des études de rentabilité ou des simulations financières. Ces études permettent de réaliser des arbitrages entre choix alternatifs, et sont orientées selon les problématiques locales de management :

Thomas : Nous notre quotidien c'est : « j'ai un contrat à renégocier avec une chaîne de télévision ; elle me fait deux propositions, laquelle est la plus avantageuse pour moi, à court terme, moyen terme, long terme ? »

(Thomas, contrôleur de gestion senior, CaptiTV)

Aurélié : Par exemple, l'année dernière on a eu le cas d'un client, une compagnie d'assurances, qui s'était engagée vis-à-vis de ses propres clients (...). Et ils se rendent compte que ils étaient pas du tout dans [les] objectifs. Donc il a fallu faire tout un tas de simulations, pour savoir [comment] arriver à ce que le client puisse respecter son objectif. (Aurélié, contrôleur de gestion, ActifsCo)

Véronique : Donc quelquefois, euh, les chefs de projet hésitent entre plusieurs machines. Donc là y'en a une qui est choisie. Quelquefois y'a des machines qui sont choisies pour certains types de labs, parce que on a des tailles de labs différentes et des organisations différentes et des besoins différents aussi. Donc quelquefois on a un panel de plusieurs machines et plusieurs procédés, on va en choisir certains pour les petits labs et d'autres pour des gros labs, par exemple. (Véronique, contrôleur de gestion, décentralisé, Eyes)

Gérard : Typiquement ça va me faire des schémas qui se croisent entre les différentes technologies. [Montrant son écran d'ordinateur, où un schéma issu d'Excel représente trois droites] Là j'ai le prix, et puis là je vais avoir trois technos. Donc je vais avoir une techno où le prix commence beaucoup plus bas mais descend pas, avec le volume. Et puis je vais avoir une techno qui commence très très élevée, mais qui avec le volume descend vraiment bas, quoi. Et c'est là où on se dit, en fait, à tel volume, tac je suis bien. (...) Et là on se dit : « bon ben donc cette technologie elle est bien entre vingt verres et quarante verres par jour ». (...) Donc c'est des plages, des plages de fonctionnement, on sait que cette technologie fonctionnera dans un petit lab, par exemple. Ou alors cette technologie est adaptée pour la mass prod, ce genre de choses. (Gérard, contrôleur de gestion, niveau Groupe, Eyes)

Ces différents extraits offrent une vision convergente sur l'utilisation par les contrôleurs de gestion de la catégorie des études ponctuelles. Les études considérées comme les plus intéressantes par les personnes rencontrées sont liées à l'évaluation financière d'alternatives d'investissement ou de nouveaux produits en cours de lancement. Les contrôleurs de gestion ne considèrent pas qu'ils prennent directement de décision, mais plutôt qu'ils effectuent des simulations qui peuvent intéresser les managers opérationnels. En leur proposant des évaluations de coûts pour différentes alternatives, ils offrent l'éclairage financier qui peut faire pencher le décideur d'un côté ou d'un autre, sans déterminer complètement les choix effectués. On retrouve ici la « figure héroïque » des contrôleurs de gestion : s'ils conduisent des études ponctuelles, c'est parce qu'ils sont sollicités par des managers qui ont besoin de simulations et de modélisations financières pour prendre des décisions rationnelles. Cependant, si les contrôleurs de gestion aiment citer en exemple ce type d'étude ponctuelle, la majorité concerne des exercices moins glorieux :

Gérard : Quasiment systématiquement, on vérifie l'économie du projet. Que ce soit un petit projet ou un grand. Donc y'a carrément un modèle économique, parfois, à mettre en place, et c'est compliqué. Ou alors c'est simplement on vérifie que les marges sont bien... (...) C'est : pour quel volume ? Ça va me coûter combien ? Et ça va me rapporter combien ? (Gérard, contrôleur de gestion, niveau Groupe, Eyes)

Q : Et y'en a plusieurs dans la journée qui peuvent tomber ? Des [études économiques] ? Emmanuel : Euh, non, en général non, c'est pas plusieurs. Enfin, pour des définitions de prix, des choses comme ça, oui. Pour des études plus larges, comme des nouveaux produits, (...) c'est souvent des dossiers (...) qui vont s'étaler sur plusieurs mois. Les nouveaux produits, ça se situe sur plusieurs mois au niveau du projet, mais la partie études économiques en général est assez courte. (...) Alors parfois le terme de demande économique est peut-être un peu pompeux, parce que des fois ça se résume à peu de choses. Des fois c'est un peu plus large, un peu plus ample. C'est très très variable, hein. Ça peut être l'étude économique qui dure une demi heure, comme celle où on va y passer des semaines. (Emmanuel, directeur du contrôle de gestion Groupe, Eyes)

Véronique : Pour les études, la première chose que je fais c'est que je calcule un coût de production. Ensuite, éventuellement, selon le besoin, je peux calculer un coût complet. Je rajoute donc tous les coûts de structure, que ce soit du lab ou que ce soit du siège, éventuellement si y'a des coûts qui sont à refacturer. Je peux calculer un retour sur investissement, en fonction du besoin. Et je peux éventuellement calculer un cash flow si c'est nécessaire.

Q : « Si c'est nécessaire », ça veut dire quoi ?

Véronique : Ben en fonction de l'ampleur du projet.

(Véronique, contrôleur de gestion, décentralisé, Eyes)

Viviane : Alors, sur les projets vraiment, euh, si y'en a qui roulent ou si y'a quelque chose qui a déjà été fait dans le passé, ils [les contrôleurs] interviennent pour vérifier tout ce qui est prix de transfert. Et puis pour aussi, quand on fait par exemple un nouveau [produit], vérifier que par rapport au prix qu'on va le vendre, est-ce qu'on fait encore de la marge ? Est-ce que c'est intéressant ? Et puis tous les prix à spécifier, parce que comme ça passe par différentes entités Eyes, être sûr que à la fin chacun y trouve son compte, et chacun fasse des marges, et bien répartir les marges entre les différentes zones, etc., donc être sûr que tout le monde est content. Donc c'est eux qui fixent l'ensemble des prix de transfert.
(Viviane, chef de projet, nouveaux produits, Eyes)

Les activités décrites ci-dessus ne semblent pas très différentes des tâches récurrentes du reporting ou de la budgétisation, puisqu'il s'agit essentiellement de calculer un coût de production ou un prix de transfert. Plus techniques qu'humaines, plus proches des calculs classiques de comptabilité analytique que d'une véritable modélisation financière, ces tâches semblent éloignées de l'image idéale du partenariat opérationnel et de l'aide à la prise de décision. En outre, comme l'explique Emmanuel, leur ampleur peut varier fortement. Une étude ponctuelle peut ainsi concerner une tâche réalisée en quelques secondes comme un travail de plusieurs jours :

(avec Fabrice, directeur financier adjoint d'AzurTech, dans son bureau) Fabrice vérifie sa messagerie électronique. Il a reçu un courrier de la direction financière Groupe. Après avoir lu le message, il se tourne vers moi avec un sourire, puis ouvre deux fichiers. Dans chacun, il choisit un onglet, double-clique sur une des lignes, ce qui fait apparaître un nouveau tableau. Il copie ensuite les différents tableaux, puis les colle dans un nouveau fichier, qu'il sauvegarde sur le répertoire commun. Il répond au mail avec une formule de politesse et glisse le nouveau fichier dedans. Le tout a duré moins de cinq minutes.

Cette scène permet de voir que certaines études ponctuelles, particulièrement simples, ne nécessitent pas de compétence financière particulière, ni d'être en relation étroite avec les managers, mais uniquement de savoir où trouver l'information demandée. Au contraire, d'autres ne peuvent être réalisées que grâce à une connaissance approfondie des procédures opérationnelles ou des principes comptables. La catégorie des études ponctuelles englobe donc des activités hétérogènes : il peut s'agir de produire un indicateur, de calculer un prix de transfert, de fournir un tableau détaillant une ligne du compte de résultat ou la présentant selon d'autres dimensions, voire plus simplement d'expliquer comment un des chiffres a été calculé (ce qui peut aussi aboutir à la construction de tableaux permettant de mieux comprendre le chiffre ou le tableau ambigu). La diversité des demandes apparaît aussi dans le fait que les contrôleurs utilisent peu de requêtes informatiques standardisées, et préfèrent construire eux-mêmes le document :

(dans le cadre de la construction du datawarehouse⁶, je vais voir chaque contrôleur de gestion pour savoir quels états automatiques ils utilisent). En remontant je vais voir Eric

⁶ Un « datawarehouse », ou entrepôt de données, est une base de données permettant de « figer » périodiquement les informations contenues dans d'autres bases de données, et d'obtenir une base unique pour plusieurs systèmes séparés.

(contrôleur de gestion, AzurTech) pour lui demander de me montrer les Impromptus (progiciel de création de requêtes permettant d'interroger les différentes bases de données et de présenter le résultat sous Excel) qu'il utilise. En fait il en utilise peu, et insiste sur le fait que le plus important pour lui c'est l'interro-détail. Sinon, il en utilise un pour les études et un pour le chiffre d'affaires. Il me propose aussi un nouvel état pour suivre le chiffre d'affaires, les sorties de stock (matières et main d'œuvre) et les marges par OF [ordre de fabrication] ou par client.

La réponse de ce contrôleur est symptomatique. Il n'a pas besoin de requêtes automatiques, car chaque demande est spécifique : il veut pouvoir obtenir la totalité des informations, et construire au cas par cas ses tableaux. La seule modification qui pourrait faciliter son travail serait de reproduire le compte de résultat par client ou par ordre de fabrication, et non plus par compte comptable. Les contrôleurs de gestion rencontrés dans d'autres entreprises ont tenu un discours similaire : nombreuses, les études ponctuelles ne peuvent que très rarement être automatisées car, même si le schéma global est généralement stable, les traitements concrets réalisés sont toujours spécifiques. Ces études sont *ad hoc*, car les contrôleurs produisent rarement deux fois le même tableau : elles ne sont pas standardisées. Cependant, la fréquence des demandes, quotidienne, implique une certaine récurrence du travail effectué. Les études ponctuelles peuvent donc être considérées comme routinières, dans la mesure où elles impliquent des opérations similaires à chaque demande, mais aussi du fait de leur fréquence. Pour autant, elles ne s'intègrent pas à des cycles récurrents, ce qui les rend peu visibles. En particulier, elles ne sont ni prévisibles ni homogènes : le nombre de demandes reçues dans une journée, leur durée de traitement, le contenu du tableau final, le destinataire ou la difficulté des tâches à effectuer peuvent varier fortement. Aucune procédure n'est écrite, et les contrôleurs ne parviennent pas à automatiser, ni à anticiper, les tâches requises.

4.3. Aider les managers à prendre des décisions

Si les études ponctuelles sont si symboliques de la « valeur ajoutée » des contrôleurs de gestion, c'est parce qu'elles sont fondées sur une réponse à un besoin formulé par un manager. Ce ne sont plus les contrôleurs de gestion qui transmettent des informations rituelles aux autres, mais différentes personnes qui les appellent pour leur demander de réaliser des études *ad hoc*. Pourtant, ces destinataires sont multiples, et les contrôleurs de gestion parlent souvent de « managers » sans préciser s'il s'agit de managers décentralisés ou de membres de la direction générale :

Pierre : Après le reste, c'est ad hoc. C'est en fonction de ce qu'on a pu voir pendant la période, sur l'évolution du marché, sur une crainte concurrence, sur j'en sais rien, un problème avec la distribution. Ou une demande de l'Europe ou de Global [UltraMarques Monde], parce qu'ils veulent faire un point de focus particulier, à charge pour nous de travailler ad hoc quoi.

(Pierre, responsable du contrôle de l'activité Ice, UltraMarques)

Patrick : Ou on va avoir des commerciaux qui vont avoir besoin de suivis sur certains fonds, des gérants qui peuvent avoir besoin de simulations. (...) Et [puis il y a] tout ce qui est études à caractère de simulations financières pour le directoire.

(Patrick, responsable du contrôle de gestion, ActifsCo)

Emmanuel : Alors, nous je dirais notre rôle, alors avant tout, il est de fournir une information, et une information pour aider à la décision. Pour qui ? Pour le management Groupe. Donc la direction du Groupe Eyes, (le directeur général délégué) et (le PDG).
(Emmanuel, directeur du contrôle de gestion Groupe, Eyes)

Luc : On travaille avec les gens de la direction juridique, donc pour aider, pour relire avec eux des contrats, notamment sur des clauses financières.

Q : Ah donc là c'est vous qui venez en support pour eux ?

Luc : Voilà. Bah c'est vraiment là aussi le rôle un petit peu du contrôle de gestion support et aide à la décision. Donc on peut aussi établir des simulations financières pour la direction générale, ou pour d'autres directions, etc.

(Luc, contrôleur de gestion, CaptiTV)

Ces extraits permettent de mieux cerner l'ambiguïté liée à la notion d'aide à la prise de décision. En effet, les contrôleurs de gestion aiment dire qu'ils suivent une orientation de plus en plus « opérationnelle », c'est-à-dire qu'ils produisent des études ponctuelles pour aider les managers à prendre des décisions, non pour les surveiller. Pourtant, les membres de la direction générale (eux-mêmes étant des managers) peuvent être les destinataires de ces études : alors, si elles peuvent aider ces managers centraux à prendre des décisions, la distinction entre partenariat et surveillance devient floue. Bien que les contrôleurs de gestion aiment prendre pour exemples des études réalisées pour le compte des opérationnels, des demandes similaires peuvent émaner de la direction générale du groupe et concerner un travail que les managers décentralisés peuvent percevoir comme une forme de surveillance.

La notion d'études ponctuelles regroupe donc un ensemble de tâches hétérogènes. Fréquentes et routinières, elle ne peuvent pourtant pas être standardisées car elles sont peu prévisibles. En particulier, elles peuvent nécessiter un travail long et complexe fondé sur une certaine connaissance des principes comptables, du système d'information ou des processus opérationnels, et donc permettre aux contrôleurs de gestion de mobiliser une certaine forme d'expertise, ou au contraire être réalisées rapidement et facilement. Elles peuvent aussi être demandées par des managers dans le but d'éclairer une décision à prendre, ce qui permet aux contrôleurs de s'identifier à des partenaires opérationnels, ou par des membres de la direction générale pour mieux comprendre certaines dérives opérationnelles, ce qui renvoie plutôt à un rôle de surveillant.

Le fait de classer toutes ces tâches sous la même catégorie permet de masquer le temps passé sur des activités que les contrôleurs ne considèrent pas comme leur permettant d'apporter une « valeur ajoutée ». Les études simples et peu valorisantes, statistiquement les plus nombreuses selon ce qui a pu être observé, sont noyées sous cette étiquette, comme si elles s'intégraient à une activité homogène. Ainsi, les contrôleurs peuvent insister sur certaines études, moins fréquentes mais plus glorieuses, significatives dans la mesure où elles donnent du sens au travail réalisé, comme la construction d'études économiques (par exemple lors de choix d'investissements) ou la création d'indicateurs de performance. Ces travaux complexes et prestigieux deviennent le symbole des études ponctuelles, ce qui donne une image positive du métier, bien qu'ils ne soient pas statistiquement représentatifs des tâches les plus fréquentes à réaliser.

Particulièrement hétérogène, la catégorie des études ponctuelles inclut certaines activités, peu fréquentes mais particulièrement valorisantes, car relevant d'une expertise spécifique des contrôleurs de gestion, ce qui permet de donner à l'ensemble de cette activité, voire au métier de manière plus générale, une image plus prestigieuse. Elles sont similaires aux autres activités (celles intégrées à des cycles récurrents, comme le cycle budgétaire et le reporting) dans la mesure où elles consistent à traduire, dans des tableaux formés de nombres comptables, certains événements opérationnels, passés ou prévus. L'étude de ce processus de traduction va maintenant permettre de comprendre la deuxième stratégie de catégorisation des

contrôleurs de gestion : la distinction entre production et analyse de données.

5. L'analyse de données : témoigner d'une expertise

Si les activités quotidiennes auxquelles participent les contrôleurs de gestion peuvent être classées en plusieurs ensembles, ils considèrent que leur « valeur ajoutée » est liée à ce qu'ils nomment « analyse », et qui leur permet de témoigner d'une expertise distinctive. Cependant, une étude approfondie de cette catégorie permet de saisir la pluralité des significations qu'ils y attachent. A nouveau, l'hétérogénéité des pratiques associées à une même catégorisation permet de mieux saisir la stratégie identitaire et professionnelle des contrôleurs de gestion.

5.1. Analyse et synthèse : faire parler les chiffres

Les différentes activités des contrôleurs de gestion, telles que présentées dans la partie précédente, consistent avant tout à construire des données comptables et financières. Cependant, les contrôleurs considèrent que leur mission principale revient plutôt à comprendre et à expliquer la performance passée des managers opérationnels. Ils opposent alors la construction des chiffres (ce qu'ils nomment « collecte, fiabilisation et traitement des données ») de leur interprétation (ce qu'ils nomment « analyse »). Ils mettent ainsi en avant leur travail de synthèse et d'analyse de l'information :

*Luc : Souvent, quand j'ai rendez-vous avec [les opérationnels], moi j'arrive avec quatre feuilles, et eux ils ont imprimé tout [le reporting]. (...) Là après c'est l'image du contrôle de gestion avec la quantité d'informations qui arrivent et puis finalement, c'est l'espèce de tuyau, quoi, et ne ressort que l'essentiel. (...) Et puis, comme on a une vue qui est un peu plus macro, ben on peut mieux faire parler les chiffres.
(Luc, contrôleur de gestion, CaptiTV)*

*Anne-Marie : Le reporting donne lieu également à une analyse, un zoom du mois, donc c'est vrai qu'on fait une petite page d'analyse. (...) Et c'est vrai que c'est intéressant parce que là on fait vraiment un travail d'analyse et pas seulement de recalcul. (...) Enfin, on essaie quelque part aussi des fois de sentir une tendance.
(Anne-Marie, assistante des contrôleurs de gestion, ActifsCo)*

*Aurélié : Bon après, ça c'est la partie purement données, ensuite y'a l'analyse, donc ça dépend de si y'a des choses intéressantes à dire ou pas, quoi. Donc là je sors, ça dépend, mais je note de trois à quatre pages d'analyse sur les tableaux.
(Aurélié, contrôleur de gestion, ActifsCo)*

*Gérard : Le job consiste à comprendre le business, euh, rapporter une vision la plus fidèle possible au Groupe, donc via Emmanuel. Donc de passer les grands messages de chaque mois. Donc c'est, au-delà de reporter les chiffres et de reporter un taux de croissance, bon ce qui est indispensable, c'est vraiment comprendre pourquoi c'est ce taux de croissance, qu'est-ce qui fait ce taux de croissance chaque mois. (...) Donc c'est vraiment voir tous ces aspects, les résumer, donc en fait faut avoir vraiment une capacité de synthèse, je dirais.
(Gérard, contrôleur de gestion, niveau Groupe, Eyes)*

Les contrôleurs de gestion rencontrés opposent le travail de production de chiffres, qualifié de « recalcul », de « reporting » ou de « partie purement données », à un travail d'« analyse » et de « synthèse » qui consisterait à « faire parler les chiffres », « sentir une tendance » et faire « passer les grands messages ». Ces différents extraits permettent de

proposer une première approximation de ce que les contrôleurs de gestion entendent par travail d'analyse. D'une part, toutes les données ne sont pas utiles : le contrôleur doit alors sélectionner celles qui lui semblent les plus pertinentes (proposer un « zoom » et faire ressortir « l'essentiel »). Cette sélection permet d'isoler certains chiffres, donc d'attirer l'attention sur des points particuliers, ou au contraire de proposer des agrégats pour donner une vision globale et générale d'un document épais et détaillé. D'autre part, une lecture directe n'est pas considérée comme suffisante : les contrôleurs doivent être capables d'interpréter ces données. Cette analyse permet de « faire parler les chiffres », c'est-à-dire de les comparer à une norme permettant de dire ce qui constitue une exception, donc un événement notable⁷, et de déterminer la cause de son apparition. La notion d'analyse est donc liée à celle d'écart. L'affinement de cette catégorie permet de donner un contenu empirique à celle d'analyse, et d'illustrer par des exemples concrets comment les contrôleurs appliquent leur catégorisation symbolique à une notion qui touche toutes les tâches qu'ils réalisent.

5.2. Les écarts : analyser la performance ou corriger des anomalies

L'observation du travail des contrôleurs de gestion d'AzurTech a permis d'identifier trois grands types d'écarts. Un écart peut concerner une différence entre un « standard » (le coût tel que calculé et anticipé par le service d'industrialisation, donc celui qui serait constaté si la gamme et la nomenclature étaient parfaitement respectées) et un « réel » (le coût tel qu'il apparaît en comptabilité, hors charges indirectes et coûts de capacité) : il est alors appelé « dérive » (qui se décompose en dérive d'achat et dérive de main d'œuvre). Un autre écart important concerne la différence entre un poste de dépense et le montant budgété correspondant : c'est généralement à cette différence que les contrôleurs font référence, lors de leurs interactions avec des opérationnels⁸. Enfin, un dernier type d'écart peut apparaître : c'est celui qui correspond à une « erreur », une « anomalie ». Particulièrement hétérogène, ce troisième type d'écart correspond à toute différence qui apparaît lorsque deux méthodes différentes (de calcul ou de requête informatique) sont utilisées pour produire des chiffres qui devraient être identiques (le plus fréquent apparaît lorsqu'un montant agrégé ne correspond pas à la somme de ses parties). Une anomalie peut aussi apparaître sans qu'un écart n'ait été constaté, par exemple lorsqu'un chiffre ne correspond pas à l'ordre de grandeur anticipé par un contrôleur de gestion. Les deux premiers types d'écart sont utilisés par les contrôleurs pour produire leurs commentaires, alors que le troisième doit être systématiquement traqué et supprimé :

Paul : On va surtout regarder les anomalies, et puis après on fait une analyse des marges et entre guillemets de la performance.

Q : Et donc ça ça te prend du temps surtout en début de mois ?

Paul : Ouais. Ce qui prend du temps en début de mois c'est toutes les écritures. Alors détecter les erreurs, les anomalies.

(Paul, contrôleur de gestion, AzurTech)

⁷ Les contrôleurs rencontrés ont mentionné des comparaisons avec un historique, avec des standards (qui servent parfois d'objectifs) ou entre divisions ; aucune personne rencontrée n'a mentionné de comparaison récurrente avec des concurrents (seuls quelques managers, nouvellement recrutés, ont comparé certains ratios de dépense avec ce qu'ils avaient pu observer dans leur ancienne entreprise).

⁸ Puisque les dérives sont elles-mêmes budgétées, des écarts sur dérives apparaissent aussi.

Véronique : Donc l'intérêt c'est qu'effectivement après on travaille avec eux [les opérationnels], on essaie de regarder les plus gros écarts au moment où on sort le reporting. Comme les délais sont courts, au niveau du reporting, on essaie de voir déjà si y'a pas une anomalie. Et de rectifier cette anomalie, parce que des fois ça sert à rien de faire apparaître, si on a constaté une anomalie, que j'ai un gros plus à un endroit et un gros moins à un autre endroit. Bon au lieu de faire apparaître ça, et que les gens se focalisent sur quelque chose qu'on a détecté, on va passer une écriture de régularisation, on annule l'anomalie.

(Véronique, responsable du contrôle de gestion, AzurTech)

Comme l'expliquent Paul et Véronique, le travail de reporting consiste en premier lieu à repérer et à corriger les « anomalies ». Celles-ci, en effet, risquent de focaliser l'attention sur un écart qui n'est qu'une erreur. Pour réaliser ces corrections, les contrôleurs doivent donc distinguer les deux types d'écarts, de manière à supprimer les « faux » écarts pour attirer l'attention sur les « vrais » :

Paul : Et puis on se réunit une fois par mois, et on regarde les gros écarts. Alors là [montrant son écran d'ordinateur, sur lequel il a lancé l'état lui permettant de lister les écarts] c'est assez clair. C'est un OF (nom d'un produit). Et là en fait tout simplement, j'ai un écart de coût sous-traitance. C'est-à-dire que dans la gamme y'a une opération [donc le coût standard est un coût de main d'œuvre. S'ils font appel à une société] de sous-traitance, ils émettent une commande [d'achat de sous-traitance, les achats étant prévus dans la nomenclature, pas dans la gamme. La commande] fait référence à un numéro d'opération, qui n'est pas le même que celui de la gamme. Parce que la personne qui fait la commande n'a pas accès, ou n'y va pas, ou c'est trop compliqué. (...) Quand on réceptionne la commande, dans l'OF, on voit « réception de la commande sur l'opération 100 », sauf que l'OF avait prévu l'opération numéro 50. Paf ! Ecart de coût sous-traitance. (...) Et quand on déclare les quantités finies, quand on fait la déclaration de production, et bien on va avoir l'écart inverse. Tout simplement. Le problème c'est que ça fait des décalages dans le temps. On peut réceptionner la sous-traitance, et puis déclarer la production trois mois après. Donc là voilà j'ai un écart, et j'ai pas encore déclaré la production là-dessus. (...) Ça déjà c'est 50 000 euros d'écart. Et c'est pas un écart. C'est un écart provisoire. (...) Après il peut y avoir là-dessus un écart, hein. Quand ils déclarent les quantités finies ils peuvent avoir un vrai écart. Ils en font moins ou plus que prévu. (...) Donc pour l'analyse c'est un peu gênant.

(Paul, contrôleur de gestion, AzurTech)

Paul fait ici une distinction entre les « vrais écarts » et les autres, et illustre sa démarche en expliquant l'apparition d'un « écart sous-traitance ». Cet écart, qui n'en est pas un, concerne une difficulté informatique : plutôt que de produire une pièce en interne, les opérationnels font appel à des sous-traitants, le code associé à l'opération n'étant plus respecté. Deux écarts apparaissent alors, qui peuvent se compenser : le montant total du coût de la sous-traitance « tombe » en écart (défavorable) de sous-traitance ; le coût standard de main d'œuvre crée un écart (favorable) sur la gamme (puisque personne n'a pointé sur cette opération). Pour Paul, ces écarts n'ont aucune signification : lui voudrait focaliser l'attention sur la différence résiduelle, c'est-à-dire sur le coût induit par la sous-traitance, la charge supplémentaire générée par le choix de ne pas réaliser l'opération en interne. Ainsi, bien que l'apparition de ces écarts puisse être vue comme liée à un choix d'organisation (ici, la sous-traitance), ils sont considérés comme de faux écarts, des anomalies (au même titre que les simples erreurs de saisie), par opposition aux vrais écarts, ceux correspondant à des difficultés opérationnelles non anticipées. Le discours de Paul permet alors de voir que ces anomalies l'empêchent d'analyser les comptes du département : « pour l'analyse c'est un peu gênant ».

5.3. Analyser : interpréter, commenter et décider

Une fois sélectionnés les écarts considérés comme significatifs, il s'agit de les interpréter et de les commenter. L'intervention la plus « exemplaire » est celle des contrôleurs dits « partenaires ». Très proches des équipes opérationnelles, ils sont suffisamment bien informés des événements pouvant expliquer l'apparition d'écarts pour produire eux-mêmes des commentaires. Surtout, très puissants dans leurs organisations, ils peuvent discuter les hypothèses formulées par les managers et donner leur avis sur les choix à prendre :

Gérard : Par exemple, concrètement, prenons le cas (d'une zone), le message est de dire : « on va faire des efforts vers les opticiens indépendants ». Ok, on prend note du message, on regarde. Le truc c'est qu'après on regarde le mois suivant, et on se dit les dépenses OPEX liées à la salesforce augmentent pas vraiment. (...) On se dit : « bon, ok, y'a un effort, mais l'effort ça consistait pas justement, en ayant plus de gens, qui allaient taper à la porte des opticiens ? » (...) On peut être là donc pour les challenger [les opérationnels], mais aussi les comprendre, (...) quel est notre sentiment par rapport à chaque présentation. (Gérard, contrôleur de gestion, niveau Groupe, Eyes)

Estelle : Clairement, aujourd'hui, lui [le contrôleur de gestion] il doit comprendre les causes profondes de la dynamique de sa marque et de ses marchés. Donc clairement lui il doit orienter en fait les prises de décision que vont avoir à faire le marketing ou les ventes en fonction de ça. (...) Donc vous avez vraiment la vision sur l'ensemble des éléments de votre P&L, enfin du compte d'exploitation pardon, et ça vous donne en fait, c'est à vous d'orienter les décisions du leader. Donc c'est à vous de présenter entre guillemets l'argumentation qui va faire que ça va changer. (Estelle, contrôleur de gestion de marques, UltraMarques)

Pierre : On est dans une approche qui est extrêmement proche des opérationnels, et la proximité génère aussi, et c'est notre, en tous cas moi c'est pour ça que je suis payé, c'est, fournir des chiffres c'est une chose, mais c'est pas l'essence même de ma mission. L'essence même de ma mission c'est : compte tenu des informations qui me parviennent justement de l'ensemble des opérationnels – je suis un peu une interface, hein – de pouvoir, avec le directeur de la business unit, de prendre des décisions avec lui en commun accord avec les chefs de service. Mais j'ai un pouvoir de décision. Un pouvoir de conseil, mais j'ai aussi un pouvoir de décision. (Pierre, responsable du contrôle de l'activité Ice, UltraMarques)

Au sein des groupes Eyes et UltraMarques, les contrôleurs de gestion interviennent parfois pour contredire les managers opérationnels, donner leur « sentiment » sur les chiffres du reporting ou sur les hypothèses budgétaires, voire pour prendre eux-mêmes des décisions. Dans les autres groupes étudiés, cependant, ce sont plutôt les managers qui sont chargés d'expliquer, et parfois de justifier, l'apparition d'un écart :

Eric : Bon, quand y'a un truc complètement incohérent, on le sait parce que faut qu'on fasse une écriture de clôture, (...) donc ça c'est pas analysable. Mais y'a toute une partie qu'on peut analyser. Anticiper.

Q : Donc normalement, si tout se passe bien, dans les books il va y avoir de plus en plus de blabla, et de moins en moins de chiffres ?

Eric : Ouais il pourrait y avoir plus de blabla, ouais. Pareil, mais après le blabla, normalement faut voir avec les départements. Le blabla c'est à eux de le donner, c'est pas à nous.

(Eric, contrôleur de gestion, AzurTech)

Véronique : Parce que la compta ne fait aucune analyse, elle. Elle fait un résultat. (...) Nous notre rôle normalement c'est d'aider à la décision, donc d'apporter les infos...

Q : Mais plus en direction de la direction générale ?

Véronique : Et des opérationnels. Je veux dire, c'est à eux aussi de prendre les mesures correctives, d'agir aussi.

(Véronique, responsable du contrôle de gestion, AzurTech)

Q : Et donc, pour les opérationnels, vous sortez un budget, un réel et des écarts, et vous allez leur demander ce qui s'est passé et avoir des précisions ?

Thomas : J'isole les gros écarts, et je pose des questions sur les gros écarts. Et une fois que j'ai mes réponses je met tout en forme et j'envoie tout au responsable de la business unit.

(Thomas, contrôleur de gestion senior, CaptiTV)

Au sein d'AzurTech et de CaptiTV, Les contrôleurs de gestion présentent des « résultats », issus de la comptabilité, aux managers. Ces derniers peuvent alors identifier les événements opérationnels à l'origine de l'apparition d'un écart. Les contrôleurs interviennent donc pour inciter les managers à « analyser » les comptes, c'est-à-dire à révéler les difficultés opérationnelles qu'ils ont pu rencontrer, et à s'engager sur les « actions correctives » à mener. L'identification d'un écart permet donc de réaffirmer la vision du management comme capacité à agir, à anticiper et à réagir aux événements opérationnels traduits sous la forme de nombres comptables. La catégorie d'analyse englobe alors un ensemble d'activités au sein duquel les contrôleurs de gestion sélectionnent certains chiffres mais laissent les managers les interpréter et les commenter. En effet, pris par la production du reporting et la correction d'anomalies, et surtout relativement distants des unités opérationnelles, les contrôleurs non partenaires sont généralement informés des événements pouvant expliquer l'apparition d'écarts par le manager lui-même, et non l'inverse. Leur analyse revient alors à construire de nouveaux tableaux – correspondant aux études ponctuelles présentée dans la partie précédente – qui permettront aux managers de comprendre par eux-mêmes ce qui explique l'apparition d'écarts :

Q : Et une fois que le reporting est fait, qu'est-ce qui se passe ?

Bernard : Alors, y'a une itération avec la direction générale, sur comment ça se fait que ça a bougé, donnez-nous vos explications, enfin y'a une itération là dessus, hein, d'analyse.

Q : C'est-à-dire, vous leur envoyez un tableau...

Bernard : Oui.

Q : ...ils lisent, ils regardent les chiffres qui leur paraissent bizarres ?

Bernard : "Qu'est-ce qui s'est passé ?"

Q : Et ils demandent une explication...

Bernard : Bien sûr, oui. Et nous on réexplose tout ça, puisque'on a les données détaillées, donc on est capables de fabriquer des analyses. (...) Donc effectivement on est dans un jeu itératif de questions réponses.

(Bernard, responsable du contrôle de gestion central, ActifsCo)

Au niveau du contrôle de gestion central d'ActifsCo, la notion d'analyse renvoie à un « jeu itératif », à un affinement progressif des données chiffrées. Une fois le reporting produit, il est envoyé aux membres de la direction générale. Ceux-ci identifient les points qui les intéressent, et demandent des « explications » au contrôleur de gestion. Pour y répondre, il construit de nouveaux tableaux : « on réexplose tout ça, puisque'on a les données détaillées, donc on est capables de fabriquer des analyses ». La catégorie d'analyse renvoie ici à la construction de tableaux, à partir des chiffres du reporting notamment, mais plus précis, plus détaillés, ou suivant des axes d'analyse différents, ce qui permet aux directeurs de comprendre une donnée initialement agrégée. Ce contrôleur de gestion n'opère pas même de sélection : c'est un directeur qui pourra juger si un chiffre est digne d'intérêt. Le discours de Bernard permet de voir que son analyse n'est pas utile à la prise de décision, mais bien à la compréhension des événements passés et de leur traduction dans les comptes. Dans le même groupe, les contrôleurs décentralisés produisent des « commentaires » :

Q : Mais j'ai du mal à me représenter : ça ressemble à quoi ce zoom, concrètement ?

Anne-Marie : En fait c'est vraiment, c'est si vous voulez, deux pages. Donc en fait, vous avez la moitié de la page où on met un petit tableau avec des chiffres. À côté on fait un petit

commentaire. Bon y'a certaines personnes qui vont regarder que le tableau, parce que elles veulent juste avoir le chiffre, et puis inversement d'autres personnes vont plutôt quand même prendre la peine de lire le petit tableau, qui va donner des éléments d'explication. Je sais pas, on a de la décollecte : « oui, d'accord, mais attention, vous voyez que le chiffre a baissé, mais attention c'est parce qu'en fait on a créé un autre fonds, donc en fait les gens qui collectaient avant ont utilisé cet argent pour l'insuffler dans un nouveau fonds ». Donc ça c'est des petits, en gros, « nota bene », ou « attention », « p.s. ».
(Anne-Marie, assistante des contrôleurs de gestion, ActifsCo)

Aurélié : Alors des fois c'est sans rien. Le reporting mensuel de la gestion c'est sans rien, parce que ça fait des années qu'il tourne, les gens sont habitués. Y'a certaines données, comme la collecte, qui nécessitent un suivi plus précis, plus régulier, où là y'a toujours en note. Quand on crée un nouveau fonds, par exemple, là la première fois on va le présenter.
(Aurélié, contrôleur de gestion, ActifsCo)

Questionnée sur la notion d'analyse, Anne-Marie la traduit progressivement par « commentaire », puis par « *nota bene* », voire simplement « *p.s.* ». Seuls les chiffres sont importants, et certains ne liront pas les commentaires. Certaines données, laissées brutes, pourraient cependant prêter à confusion : une précision est nécessaire. La création d'un nouveau produit, notamment, est l'exemple pris par Anne-Marie comme par Aurélié. Cette dernière précise que les commentaires ne sont pas toujours nécessaires, et supprimés pour le reporting de gestion puisque « ça fait des années qu'il tourne ». Il ne s'agit donc pas d'expliquer l'origine d'un chiffre, l'événement opérationnel qui s'est traduit par un écart, mais le phénomène inhabituel qui pourrait ne pas être connu du destinataire. Ainsi, la connaissance opérationnelle n'est nécessaire que comme outil statistique, de sélection des chiffres suffisamment notables pour faire l'objet d'un « zoom ». Si la notion d'analyse renvoie à l'idée d'explication des données comptables, il ne s'agit pas d'expliquer leur évolution mais leur construction, les méthodologies de calcul employées.

L'analyse revient donc à détailler certains postes de dépenses, ou à les présenter selon différentes décompositions, de manière à expliquer l'apparition d'un écart. Il peut aussi s'agir d'expliquer les mécanismes de la traduction comptable des événements opérationnels. Dans les deux cas, l'objectif visé est d'alerter les managers sur l'apparition de « dérives » (c'est-à-dire de dépenses considérées comme anormales) et de les aider à identifier des leviers d'action « corrective » possibles.

5.4. Les catégories de l'analyse

Tous les contrôleurs de gestion rencontrés classent les tâches qu'ils réalisent en deux grands ensembles, qui traversent tous les types d'activités auxquelles ils participent : la construction de chiffres (généralement dénommée « collecte, traitement et fiabilisation des données ») et leur « analyse ». Seule la seconde catégorie de tâches est perçue comme leur permettant d'apporter une « valeur-ajoutée », une « plus-value » et de témoigner d'une expertise distinctive. Or, la catégorie d'analyse ne renvoie pas à un ensemble homogène de significations : son contenu empirique varie selon le contexte local.

Au sein d'AzurTech, c'est la notion d'« écart » qui a permis d'en comprendre la signification. En premier lieu, les contrôleurs de gestion requalifient les écarts, effectuent une distinction entre les faux écarts, à supprimer, et les vrais écarts, à expliquer. Après avoir repéré et supprimé les erreurs de saisie et autres anomalies apparues dans le système d'information (comptable ou opérationnel), ils peuvent sélectionner les écarts qu'ils

considèrent comme « significatifs » et qu'ils vont présenter aux managers. Cependant, ce sont les managers, et non les contrôleurs de gestion, qui commentent ces écarts et relient les nombres comptables à des événements opérationnels particuliers. Les contrôleurs interviennent alors pour aider les managers à comprendre le fonctionnement du système d'information ainsi que les principes comptables expliquant la manière dont les événements opérationnels ont été traduits en nombres comptables. L'analyse des comptes revient donc, pour les contrôleurs d'AzurTech, à sélectionner certains chiffres et à en expliquer la construction aux managers pour les aider à se justifier auprès de leur hiérarchie.

Au sein des autres groupes étudiés, les contrôleurs de gestion mobilisent une définition relativement similaire de la catégorie d'analyse, mais avec des variantes locales significatives. Les contrôleurs du groupe Eyes, notamment, questionnent les commentaires opérationnels et peuvent chercher à contredire leur point de vue. Ceux du groupe UltraMarques vont plus loin, puisqu'ils se perçoivent comme aussi compétents et informés que leurs interlocuteurs sur les opérations en cours, et donc capables de réaliser eux-mêmes certains choix. A l'extrême inverse, les contrôleurs de gestion d'ActifsCo semblent fonder la distinction entre « analyse » et « production » de chiffres sur le degré de standardisation des tableaux réalisés. Ainsi, l'analyse consiste selon eux à construire des tableaux suivant des catégories spécifiques, plus précises et plus détaillées que celles utilisées pour le reporting ou la budgétisation. Ils n'opèrent pas nécessairement de sélection et ne choisissent pas toujours eux-mêmes les axes à utiliser : il s'agit plutôt d'un jeu itératif, où des managers, après avoir reçu les documents de reporting, demandent aux contrôleurs de gestion de construire de nouveaux tableaux. La notion d'analyse y est aussi employée pour désigner les commentaires rédigés pour synthétiser le reporting en quelques phrases, donnant ainsi une vision globale aux managers qui ne regarderont que les chiffres qui les concernent. Il s'agit surtout de fournir des précisions, par exemple si un nouveau produit a été intégré, ce qui pourrait fausser l'interprétation d'un manager. Il ne s'agit donc pas de relier un chiffre à un événement opérationnel, ni de demander à un manager de justifier l'apparition d'un écart, mais de pointer un phénomène inhabituel qui pourrait ne pas être connu du destinataire.

La notion d'analyse est donc mobilisée, selon les cas, pour illustrer la nécessité d'expliquer l'évolution des nombres comptables ou plutôt leur construction, les méthodologies de calcul employées autant que leur résultat. Si la définition proposée par les contrôleurs d'ActifsCo peut sembler étonnante, il convient au contraire de noter que les autres contrôleurs de gestion ne déploient pas une vision distincte, mais plus large, de ce qui constitue leur travail d'analyse. Ainsi, dans tous les groupes étudiés, les contrôleurs sélectionnent certains écarts à justifier, mais les membres de la direction générale peuvent aussi leur demander de construire de nouveaux tableaux pour mieux comprendre les causes d'un écart : alors, les contrôleurs ne spécifient pas eux-mêmes les axes d'analyse, et se contentent de construire des tableaux croisés. Pourtant, cette activité est intégrée à la notion d'analyse. De la même manière, les contrôleurs demandent parfois aux managers d'expliquer les causes d'un écart, c'est-à-dire d'énoncer les événements opérationnels qui peuvent justifier son apparition. Cependant, ils parlent aussi d'analyse pour désigner certaines tâches de « manipulation » de chiffres comptables n'impliquant aucune interaction opérationnelle. La définition de l'« analyse des données » proposée par les contrôleurs d'ActifsCo, particulièrement restreinte, est donc présente, incluse, dans celles proposées par les autres contrôleurs. Ainsi, ils noient sous un même vocable des activités très différentes. Ils rendent

compte de leur travail en mobilisant des catégories similaires mais auxquelles ils attachent des significations hétérogènes.

6. Discussion

Au-delà des grands cycles de gestion que sont le reporting, la gestion budgétaire ou la planification, les contrôleurs de gestion aiment parler de leurs activités de modélisation économique, de simulation financière et d'analyse des comptes. En effet, ces activités peuvent sembler *a priori* très cohérentes avec la figure héroïque qu'ils tentent de donner d'eux-mêmes, celle de co-pilotes, voire de consultants internes, mobilisant leur expertise financière pour aider les managers à prendre de bonnes décisions. Pourtant, leur travail quotidien peut parfois sembler bien loin de l'image idéale du partenariat opérationnel. Cela ne leur interdit pas de développer un discours relativement similaire et homogène : ils produisent tous les mêmes argumentations, mais emploient des termes identiques dans des sens différents. C'est ce que j'ai montré en me focalisant sur les catégories d' « études de rentabilité » et d' « analyse de données ».

Au niveau des tâches, les contrôleurs minimisent généralement l'aspect technique de leur travail, et tous souhaitent réduire leur participation à la production industrialisée de chiffres, pour se focaliser sur leur interprétation. Ils tentent ainsi d'orienter leur métier vers des aspects humains et relationnels, ou plutôt de démontrer que celui-ci évolue en ce sens⁹. Ainsi, ils se sentent plus proches de « la gestion » que de la comptabilité, et regrettent d'être souvent perçus comme des vérificateurs (il est fréquent d'entendre un contrôleur de gestion expliquer qu'il doit démontrer à ses interlocuteurs que ce qu'il fait n'est pas du « flicage ») alors qu'ils pensent pouvoir aider à améliorer les processus organisationnels. L'aspect le plus central de leur travail ne serait alors pas tant de produire de manière cyclique des documents au format préétabli, mais de construire de manière ponctuelle mais récurrente des « études de rentabilité », reposant sur des « modélisations » financières de l'activité opérationnelle, et de fournir des « analyses » utiles à la prise de décision.

De plus, la production cyclique et industrialisée de documents d'évaluation constitue une activité relativement routinière, réalisable sans compétence financière particulière, et qui offre peu de possibilités d'évolution, qu'elle soit verticale (par le développement d'une expertise particulière, par exemple) ou horizontale (la production de chiffres est la même quelle que soit l'entité concernée, et il n'existe pas de « boulots juteux »¹⁰ en matière de reporting). Au contraire, l'interaction opérationnelle permet de rencontrer les membres des niveaux hiérarchiques les plus élevés de l'organisation, d'avoir le sentiment de participer à la construction d'une vision stratégique à long terme ou d'orienter les choix quotidiens de managers et de favoriser son évolution personnelle vers des postes de direction. En bref, plus que la dichotomie entre aspects techniques et humains du travail, c'est la volonté de réduire les tâches les plus routinières et d'accroître le prestige et l'influence du métier qui semble

⁹ De nombreux auteurs ont insisté sur les « compétences relationnelles » nécessaires au « nouveau » contrôleur de gestion. Pour Jacobs (2003), la mise en avant de ce type de compétence (peu définie et liée à la socialisation familiale plus qu'à un savoir scolairement transmis) n'est pas sans lien avec un projet professionnel pour maintenir une discrimination de classe qui ne dit pas son nom.

¹⁰ L'expression est celle utilisée dans les traductions de Roy (2006).

expliquer la perspective des contrôleurs rencontrés (Lambert et Morales, 2009).

Les contrôleurs de gestion produisent donc des catégories, comme celles d' « études ponctuelles » et d' « analyse de données », dont le sens ne peut être appréhendé que si elles sont replacées dans le contexte d'un projet professionnel singulier. En effet, les contrôleurs de gestion rencontrés ont tous mobilisé, pour rendre compte de leur travail, des catégories en apparence cohérentes avec un discours selon lequel ils s'orientent vers un nouveau rôle. Celles-ci leur permettent de distinguer les aspects techniques de leur travail de ses aspects humains et relationnels, et de distinguer ce qui revient à participer aux processus de surveillance hiérarchique de ce qui permet d'aider des managers à prendre des décisions. Ce travail de catégorisation reproduit donc les dichotomies observées dans la littérature et qui reposent sur une distinction normative entre un rôle dépassé et sans valeur ajoutée qui devrait laisser place à un nouveau rôle plus stratégique (Ahrens, 1997) et utile au management (Fornerino et Godener, 2006 ; Bollecker, 2007 ; Caron et al., 2011). Le travail de catégorisation permet alors aux contrôleurs de réorienter leur identification pour la mettre en conformité avec ces pressions normatives qui les incitent à ressembler à des partenaires des managers.

L'intérêt de ces catégories est qu'elles sont suffisamment floues pour intégrer des significations hétérogènes et rendre compte de situations et de pratiques très différentes. Le travail de catégorisation permet alors de masquer certaines activités simples et peu valorisantes sous un titre plus prestigieux, car symbolisé par les plus complexes d'entre elles (même si elles ne sont pas nécessairement les plus fréquentes), et donc de proposer une image particulièrement flatteuse des tâches réalisées. En mobilisant le même terme, les contrôleurs donnent (et se donnent) le sentiment qu'il s'agit d'un tout homogène. Alors, la vérification et la correction de chiffres sont englobées sous une étiquette dont l'imaginaire renvoie plutôt à l'analyse cartésienne, à la puissance de l'intellect dans la résolution de problèmes complexes ou à la capacité de comprendre la rationalité cachée derrière le bruit et l'écume qui aveuglent les non initiés¹¹. Et, en effet, certaines interprétations requièrent un travail long et complexe, fondé sur une expertise spécifiquement financière : si celles-ci ne sont pas nécessairement les plus nombreuses, ce sont les plus significatives, au sens où elles donnent une signification spécifique à la notion d'analyse et en deviennent le symbole, ce qui produit une image d'autant plus positive du métier.

Le travail de catégorisation symbolique permet aussi de créer un langage unique et donc de dépasser la pluralité de leurs situations et de leurs pratiques pour donner l'image d'une orientation commune, de masquer l'hétérogénéité des significations qu'ils donnent aux mots qu'ils utilisent sous un discours homogène. Le projet des contrôleurs de gestion n'est donc pas uniquement de ressembler à des partenaires des managers : ils cherchent aussi à produire des représentations communes et à revendiquer des valeurs partagées permettant de masquer les divergences locales derrière un discours cohérent sur l'utilité et l'importance que doit avoir leur intervention dans leur organisation. L'adhésion à un projet fédérateur accroît leur intégration et leur cohésion : les catégorisations qu'ils produisent et l'orientation qu'ils revendiquent leur permettent de se reconnaître dans une compréhension mutuelle immédiate.

¹¹ On peut supposer que le recours systématique à cette expression d' « analyse des données » par les chercheurs, y compris moi-même, quelles que soient leurs méthodologies, positionnements épistémologiques ou formats de documentation utilisés, témoigne d'un projet métaphorique similaire.

L'articulation d'un discours commun leur permet alors d'accroître la reconnaissance de leur métier, c'est-à-dire à la fois d'améliorer la perception qu'en ont leurs interlocuteurs et de rendre plus positive l'image qu'ils se font de leur intervention. Le projet des contrôleurs de gestion consiste donc à réorienter discursivement leur identité professionnelle de manière à se constituer en un groupe professionnel homogène et reconnu.

7. Conclusion

Les contrôleurs de gestion adhèrent à un discours dominant, selon lequel leur métier évoluerait vers une distanciation des activités d'évaluation et des tâches de production de chiffres, pour les faire converger vers une position de partenaires des managers opérationnels. Alors, leur activité consisterait essentiellement à interpréter les nombres comptables pour aider les managers à prendre des décisions. Cette perspective lointaine, devenir des partenaires des managers dont l'activité permettrait d'aider à prendre des décisions, constitue le projet, abstrait mais général, des contrôleurs de gestion. Cependant, les trajectoires possibles sont parfois divergentes, et les orientations finales multiples : les contextes locaux contredisent souvent le rôle et l'identité idéalisés que les contrôleurs de gestion imaginent pour leur fonction (Morales, 2009). Alors, les contrôleurs proposent des narrations similaires concernant leur métier – des narrations tournant autour du fantasme du partenariat opérationnel – mais attachent aux termes qu'ils emploient des significations distinctes. En masquant sous une même catégorie des réalités parfois très différentes, ils créent des symboles particulièrement glorifiant pour des activités souvent plus modestes, voire ingrates. Ils construisent ainsi une image plus positive de leur métier, à la fois pour eux-mêmes et vis-à-vis de leurs interlocuteurs : ils redéfinissent leur identité professionnelle.

Ces catégorisations symboliques, qui permettent aux personnes rencontrées d'englober sous une même étiquette des activités hétérogènes, invitent à la plus grande prudence dans l'interprétation des résultats obtenus par questionnaires, ou du matériel extrait d'entretiens, qui ne doivent pas toujours être considérés comme directement compréhensibles. Deux personnes peuvent formuler des réponses identiques à une même question sans pour autant jouer des rôles similaires ni tenir des positions identiques dans leurs organisations. Tous les contrôleurs que j'ai rencontrés, interrogés sur leur mission, indiquent produire des analyses financières et opérationnelles permettant aux managers de prendre des décisions. Tous s'identifient à des co-pilotes ou à des consultants internes. Pourtant, tous ne sont pas soumis aux mêmes contraintes organisationnelles et n'attachent pas les mêmes significations à la notion de partenariat opérationnel. Il ne s'agit pas de dire que certains font preuve de mauvaise foi, mais plutôt de montrer que l'interprétation généralement donnée du discours professionnel des contrôleurs de gestion et fondée sur l'idée que leur rôle serait en transition doit être nuancée et complétée.

Ces résultats permettent aussi, et plus généralement, de réinterpréter certaines rhétoriques managériales. De nombreux discours présentent ainsi le management comme une science de la prise de décision permettant d'organiser rationnellement l'action collective (Parker, 2002). En effet, la légitimité du management repose largement sur l'idée que les membres de services fonctionnels mobilisent leur expertise pour analyser des situations et ainsi aider les opérationnels à prendre de bonnes décisions et à arbitrer entre possibilités

alternatives. C'est cette « valeur ajoutée », cette expertise technique dans la prise de décision et dans la coordination des actions décentralisées, qui justifie la généralisation de certaines pratiques managériales à différents contextes. Or, les connotations positives des termes choisis ne doivent pas masquer leur ambiguïté ni le projet professionnel sous-jacent. En occultant le caractère situé et contextuel du sens que chacun de ces termes prend pour les acteurs concernés, on peut facilement donner le sentiment que des recettes universelles et rationnelles ont été identifiées et peuvent être appliquées et répliquées à l'identique dans toute organisation (Morales et Sponem, 2009). Au contraire, par leur activité d'analyse ponctuelle mais contextualisée, les chercheurs peuvent aboutir à un questionnement du caractère universel et naturel de ces pratiques et permettre ainsi à nouveau de « penser l'humaine diversité ».

8. Bibliographie

- Ahrens, T. (1997). Strategic interventions of management accountants: everyday practice of British and German brewers. *European Accounting Review* 6 (4): 557-588.
- Alvesson, M. (2003). Beyond neopositivists, romantics and localists: A reflexive approach to interviews in organizational research. *Academy of Management Review* 28 (1): 13-33.
- Alvesson, M., Willmott, H. (2002). Identity regulation as organizational control: Producing the appropriate individual. *Journal of Management Studies* 39 (5): 619-644.
- Armstrong, P. (1985). Changing management control strategies: The role of competition between accountancy and other organisational professions. *Accounting, Organizations and Society* 10 (2): 129-148.
- Becker, H. S. (1958). Problems of Inference and Proof in Participant Observation. *American Sociological Review* 23 (6): 652-660.
- Becker, H. S, Geer, B., Hughes, E. C, Strauss, A. L. (1961). *Boys in White. Student Culture in Medical School*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Bescos, P.-L. (2002). Les enjeux actuels et les compétences futures des membres de la fonction gestion-finance. *Finance Contrôle Stratégie* 5 (4): 5-28.
- Bessire, D. (1995). Le contrôleur de gestion: acteur stratégique et vecteur de changement. *Revue Française de Gestion* 106: 38-45.
- Boitier, M. (2008). L'influence des systèmes de gestion intégrés sur l'intégration des systèmes de contrôle de gestion. *Comptabilité, Contrôle, Audit* 14 (1): 33-48.
- Bollecker, M. (2002). Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel: une analyse de la phase de suivi des réalisations. *Comptabilité, Contrôle, Audit* 8 (2): 109-126.
- Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion: état de l'art et perspectives. *Comptabilité, Contrôle, Audit* 13 (1): 87-106.
- Bouquin, H. (2008). *Le contrôle de gestion. Contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance*. Paris: Presses Universitaires de France.
- Bouquin, H., Fiol, M. (2007). *Le contrôle de gestion: repères perdus, espaces à retrouver*. 28ème Congrès de l'AFC, Poitiers.
- Bourguignon, A. (1997). Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocable comptable: l'exemple de la performance. *Comptabilité, Contrôle, Audit* 3 (1): 89-101.
- Bourguignon, A. (2003). "Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure": la dimension idéologique du "nouveau" contrôle de gestion. *Comptabilité, Contrôle, Audit* 9 (numéro:

- Bourguignon, A. (2006). *Les instruments de gestion au risque de la réification*. mémoire d'Habilitation à Diriger des Recherches, Paris : Université Paris-Dauphine.
- Burns, J., Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles. The interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review* 14: 725-757.
- Cabantou, L. (2008). Les entreprises prennent des décisions (ir)rationnelles. In *Petit bréviaire des idées reçues en management* (Eds, Pezet, A., Sponem, S.). Paris: Editions La Découverte, 31-39.
- Caron, M.-A., Boisvert, H., Mersereau, A. (2011). Le rôle du contrôleur revisité : une perspective nord-américaine. *Comptabilité, Contrôle, Audit* 17 (1): 123-154.
- Chandler, A. D. (1977). *La main visible des managers*. Paris: Economica.
- Chapoulie, J.-M. (1973). Sur l'analyse sociologique des groupes professionnels. *Revue Française de Sociologie* 14 (1): 86-114.
- Chapoulie, J.-M. (1984). Everett C. Hughes et le développement du travail de terrain en sociologie. *Revue Française de Sociologie* 25 (4): 582-608.
- Chapoulie, J.-M. (2000). Le travail de terrain, l'observation des actions et des interactions, et la sociologie. *Sociétés Contemporaines* 40: 5-27.
- Dalton, M. (1950). Conflicts between staff and line managerial officers. *American Sociological Review* 15 (3): 342-351.
- Dalton, M. (1959). *Men who manage. Fusions of feeling and theory in administration*. New York: John Wiley & Sons.
- Dent, J. F. (1991). Accounting and organizational cultures: a field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society* 16 (8): 705-732.
- Elias, N., Scotson, J. L. (1965). *Logiques de l'exclusion. Enquête sociologique au cœur des problèmes d'une communauté*. Paris : Fayard.
- Everett, J. (2003). The politics of comprehensive auditing in fields of high outcome and cause uncertainty. *Critical Perspectives on Accounting* 14: 77-104.
- Eyraud, C. (2004). Comptabilité (publique et d'entreprise) et sociologie, ou l'analyse sociologique des catégorisations sociales. *Comptabilité, Contrôle, Audit* 10: 29-45.
- Ezzamel, M., Burns, J. (2005). Professional Competition, Economic Value Added and Management Control Strategies. *Organization Studies* 26 (5): 755-777.
- Fligstein, N. (1987). The Intraorganizational Power Struggle: Rise of Finance Personnel to Top Leadership in Large Corporations, 1919-1987. *American Sociological Review* 52: 44-58.
- Fornerino, M., Godener, A. (2006). Etre contrôleur de gestion en France aujourd'hui : conseiller, adapter les outils... et surveiller. *Finance Contrôle Stratégie* 9 (1): 187-208.
- Glaser, B. G., Strauss, A. L. (1967). *The Discovery of Grounded Theory. Strategies for Qualitative Research*. New York: Aldine de Gruyter.
- Granlund, M., Lukka, K. (1998). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research* 9: 185-211.
- Hopper, T. M. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society* 5 (4): 401-411.
- Jacobs, K. (2003). Class reproduction in professional recruitment: Examining the accounting profession. *Critical Perspectives on Accounting* 14: 569-596.
- Järvenpää, M. (2007). Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was Changed. *European Accounting Review* 16: 99-142.
- Lambert, C. (2005). *La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation*. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris-Dauphine.

- Lambert, C., Morales, J. (2009). Les pratiques occultes des contrôleurs de gestion : une étude ethnographique du « sale boulot ». *Finance Contrôle Stratégie* 12 (2): pp.5-34.
- Lambert, C., Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. *Comptabilité, Contrôle, Audit* 15 (2): 113-144.
- Le Goff, J.-P. (1992). *Le mythe de l'entreprise. Critique de l'idéologie managériale*. Paris: Editions La Découverte.
- Le Goff, J.-P. (1996). *Les illusions du management. Pour un retour du bon sens*. Paris: La Découverte.
- Mills, C. W. (1959). *L'imagination sociologique*. Paris : Editions La Découverte.
- Morales, J. (2009). *Le contrôle comme dynamique de gouvernement et de socialisation. Une étude ethnographique des contrôleurs de gestion*. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris-Dauphine.
- Morales, J., Sponem, S. (2009). Rationaliser, dominer, discipliner. Une revue des recherches critiques en contrôle de gestion. *Economies et Sociétés* 43 (12): 2001-2043.
- Oakes, L. S., Townley, B., Cooper, D. J. (1998). Business Planning as Pedagogy: Language and Control in a Changing Institutional Field. *Administrative Science Quarterly* 43 (2): 257-292.
- Oriot, F. (2004). L'influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion. *Comptabilité, Contrôle, Audit* 10: 237-255.
- Parker, M. (2002). *Against Management. Organization in the Age of Managerialism*. Cambridge: Polity Press.
- Peneff, J. (1992). *L'hôpital en urgence*. Paris: Métailié.
- Peneff, J. (1995). Mesure et contrôle des observations dans le travail de terrain. L'exemple des professions de service. *Sociétés Contemporaines* 21: 119-138.
- Roy, D. (2006). *Un sociologue à l'usine*. Paris: Editions La Découverte.
- Tripier, P. (1998). La sociologie du travail à travers ses paradigmes. In *Traité de sociologie du travail* (Eds, De Coster, M., Pichault, F.). Paris, Bruxelles: De Boeck & Larcier, 41-59.
- Watson, T. J. (2008). Managing identity: Identity work, personal predicaments and structural circumstances. *Organization* 15 (1): 121-143.
- Weber, F. (1989). *Le travail à-côté. Etude d'ethnographie ouvrière*. Paris: INRA-EHESS.