



HAL
open science

Saisir les frontières des groupes de sociétés au travers de la dynamique des trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion.

François-Régis Puyou

► **To cite this version:**

François-Régis Puyou. Saisir les frontières des groupes de sociétés au travers de la dynamique des trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion.. Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible, May 2015, Toulouse, France. pp.cd-rom. hal-01188849

HAL Id: hal-01188849

<https://hal.science/hal-01188849>

Submitted on 31 Aug 2015

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.

Saisir les frontières des groupes de sociétés au travers de la dynamique des trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion.

François-Régis PUYOU
Professeur associé, Audencia Nantes Ecole de Management
8 route de la Jonelière – BP 31222
44 312 Nantes Cedex 3, France
Téléphone: (33) 2 40 37 46 29
frpuyou@audencia.com

Résumé

Cet article vise à comprendre les effets de la mobilité des contrôleurs de gestion sur la nature du contrôle exercé par les groupes de sociétés sur leurs filiales. Il propose une typologie de la population des contrôleurs de gestion sur la base des espaces de mobilité dessinés par leurs trajectoires professionnelles. Selon que les contrôleurs de gestion viennent des opérations (contrôleurs « marché ») ou bien qu'ils soient avant tout financiers en provenance d'une société du groupe (contrôleurs « groupe ») ou transfuge d'un autre groupe (contrôleurs « métier »), ils s'inscrivent dans des réseaux professionnels distincts aux attentes différentes et avec des conséquences sur la nature des informations du reporting communiquées aux échelons supérieurs. L'article conclue sur l'importance des trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion pour comprendre les variations concernant la fréquence et la richesse des informations échangées entre sociétés mères et filles dans le cadre du reporting.

Mots clefs : Groupe, contrôle de gestion, filiale, reporting

1. Introduction

Il est convenu de faire de la propriété d'une majorité du capital une condition suffisante de l'existence d'un lien de subordination et de contrôle entre une maison mère et ses filiales. Des travaux en gestion comme en Droit portant sur les structures organisationnelles montrent cependant qu'un groupe de sociétés ne sauraient pour autant être définis sur la base des seuls actifs aux mains d'une société faîtière en position d'actionnaire majoritaire (Hannoun 1991). Au critère patrimonial s'ajoute notamment une approche politique de la définition du périmètre des groupes défini par l'exercice effectif de pouvoirs décisionnaires touchant par exemple la nomination des personnes aux postes de direction et une approche économique liée au fait de tirer profit et de supporter les risques associés à des entités (cf. la norme IFRS 10). C'est alors que se pose la question des autres formes possibles de l'exercice du contrôle du centre sur la périphérie. Des travaux récents montrent par exemple la place occupée à ce sujet par l'instrumentation de gestion. Meyssonier et Pourtier (2013) étudient combien les outils du contrôle de gestion sont déterminants dans la définition du « territoire d'influence » des maisons mères en relayant le contrôle du centre y compris sur des activités opérées par des entités non nécessairement liées par des liens capitalistiques. Bien évidemment, cette approche technologique du périmètre du contrôle vient compléter et non pas se substituer à celles politiques, économiques et patrimoniales. Si toutes offrent collectivement une vision plus fine des firmes contemporaines, elles masquent cependant pour partie la dimension humaine et sociale des groupes de sociétés. Cette dernière marque pourtant elle aussi les relations de contrôle. Il est par exemple acquis que les contrôleurs de gestion sont libres de participer dans une certaine mesure à la définition du type de contrôle qu'ils exercent (Byrne et Pierce 2007) et cela en tenant compte notamment des attentes des dirigeants opérationnels et des managers des maisons mères qu'ils fréquentent (Mouritsen 1996). Une ambition de cet article est de poursuivre l'effort de compréhension des antécédents de contrôles différents en tenant compte non plus seulement des relations sociales propres à une situation donnée mais aussi à celles passées susceptibles d'influencer sur la durée les intérêts et les aspirations des contrôleurs de gestion. Il s'agit donc de faire le lien entre les trajectoires individuelles des contrôleurs de gestion et leurs éventuels effets organisationnels notamment sur les informations échangées entre contrôleurs de gestion des maisons mères d'une part et les contrôleurs de gestion et dirigeants de filiale d'autre part. La question de recherche est donc la suivante : en quoi les dynamiques professionnelles des contrôleurs de gestion influencent l'intégration des groupes de sociétés ?

2. Revue de littérature : pourquoi étudier le parcours des contrôleurs ?

Plusieurs études consacrées aux missions des contrôleurs de gestion ont montré combien ceux-ci prennent soin d'entretenir de bonnes relations avec l'ensemble de leurs interlocuteurs (Bollecker 2007). Cela s'explique en partie par un défaut d'image lié au fait qu'ils apparaissent souvent comme les relais du pouvoir central sur la périphérie. Les contrôleurs sont en effet régulièrement perçus comme des « organes de transmission » qui dictent la conduite à tenir pour satisfaire les attentes du sommet (Moriceau et Villette, 2001), des « tireurs de signal d'alarme » (Goold et Quinn, 1990) ou encore des « antennes avancées du centre » (Oriot, 2004). Les contrôleurs de gestion n'apparaissent cependant pas aux yeux de leurs interlocuteurs comme les relais inconditionnels du pouvoir central. Oriot met en avant par exemple leur rôle de médiation face aux tensions et aux incompréhensions qui ne manquent pas de surgir entre micro-cultures locales notamment « commerciales » et « financières » (2004). Ils se montrent à la fois loyaux envers leurs interlocuteurs du siège qui attendent d'eux des informations fiables mais aussi prévenants avec leurs interlocuteurs opérationnels qu'ils aident à atteindre leurs objectifs (Lambert et Sponem, 2005). La fonction « contrôle de gestion » n'est donc pas incarnée de manière univoque.

Afin de comprendre les variations de comportement des contrôleurs de gestion il faut tenir compte de leur appartenance à un groupe (Mouritsen 1996; Lambert et Sponem 2012). L'attitude des contrôleurs de gestion est notamment influencée par les attentes perçues qu'ils attribuent à certains membres influents de leur environnement : les "transmetteurs de rôle" (*role sender*) suivant la terminologie propre à la théorie des rôles (Khan *et al.* 1964). Ainsi, parmi les antécédents du comportement des contrôleurs de gestion se trouvent les attentes des dirigeants opérationnels et celles de la direction générale (Byrne et Pierce 2007; Mouritsen 1996). Outre le fait que ces attentes puissent être contradictoires elles peuvent également ne pas être claires (Sathe 1983). Le nécessaire travail d'interprétation des attentes mal cernées et leur caractère souvent contradictoire laisse alors une liberté d'action accrue aux contrôleurs de gestion qui se traduit par un plus grand stress (Hopper 1980). Ce stress lié à la fois à l'absence d'orientations certaines mais aussi à la multiplication des attentes impossibles à satisfaire en un temps limité peut conduire à des comportements qui pénalisent la qualité du reporting et conduire à des manipulations des informations communiquées (Maas et Matejka 2009). Nous faisons l'hypothèse que la qualité du reporting est donc influencée par les attentes perçues comme importantes et que cela peut avoir un impact sur deux dimensions centrales de l'information communiquée: sa richesse et sa fréquence.

Les antécédents généralement jugés déterminants sur l'attitude des contrôleurs de gestion relèvent d'analyses statiques de leur situation. Or le contrôle de gestion est une fonction « de passage » dont la population se renouvelle comparativement plus vite que dans bien d'autres secteurs de l'entreprise (Chiapello 1990). Les contrôleurs sont donc mobiles et ils ne sont pas épargnés par les effets de sentier. Il y a alors peu de doute sur le fait que leurs parcours jouent sur l'attitude des titulaires à leurs postes. Il est par exemple établi que des employés issus de fonctions opérationnelles qui accèdent aux postes de contrôleurs de gestion sont plus proches que d'autres de leurs interlocuteurs des filiales (cf. Bollecker 2011: p.117). De même les profils des contrôleurs de gestion acquièrent par la socialisation au contact de contrôleurs "forts" (*strong*) tels que définis par Sathe (1983) des compétences qui les rendent à la fois transparents quand aux agissements des dirigeants opérationnels et impliqués dans les décisions de gestion. Cet article fait donc l'hypothèse que les postes occupés au préalable par les contrôleurs des filiales jouent sur leurs relations avec les interlocuteurs des maisons mères et les dirigeants opérationnels et donc sur les attentes prises en compte lors de la mise en œuvre du contrôle des filiales.

3. Méthodologie : comment étudier les parcours des contrôleurs?

Une difficulté consiste à obtenir à la fois des informations factuelles sur les parcours professionnels des contrôleurs de gestion et des détails sur la nature de leurs relations avec leurs homologues au sein des groupes ainsi qu'avec leurs responsables hiérarchiques. La méthode de l'entretien permet de lever en partie ces obstacles en accordant du temps à la narration des trajectoires de chacun tout en offrant la possibilité d'interroger chaque informateur sur la nature de ses relations avec ses interlocuteurs. Nos entretiens d'une durée comprise entre une et deux heures ont porté pour l'essentiel sur les relations entre sociétés juridiques des groupes. Au cours de ces échanges le parcours des personnes interrogées a systématiquement été abordé de sorte à couvrir l'ensemble de leur carrière professionnelle. Outre les questions biographiques, les échanges furent principalement orientés sur les activités du reporting qui ont tenu lieu de ce que Czarniawska (2004) nomme un « action net » : un ensemble d'actions autour de finalités communes (la production et la diffusion de documents du reporting financier) qui fait ressortir de relations directement observables des éléments riches d'enseignements en l'occurrence ici sur la nature plus ou moins denses et institutionnalisées des liens tissés par les personnes interrogés. Approcher les situations étudiées en termes de relations et non pas de catégories (*e.g.* les contrôleurs de gestion) a également permis de ne pas masquer l'hétérogénéité des populations désignées par ces

dernières (Degenne & Forsé 1994). L'étude des relations permet en effet de dégager les groupes pertinents *a posteriori* et elle se prête donc tout particulièrement à la mise au point de typologies par exemple au sein de populations apparemment homogènes comme les contrôleurs de gestion.

La liste des personnes interrogées couvre les contrôleurs de gestion et les dirigeants de 6 filiales ainsi que leurs principaux interlocuteurs au sein des maisons mères. En tout, 29 entretiens furent conduits auprès de 27 personnes différentes (dont 20 contrôleurs de gestion).

Les entretiens ont concerné :

- 10 contrôleurs de gestion et 3 dirigeants opérationnels travaillant pour un groupe de distribution comprenant un siège (Distrib), une filiale intermédiaire spécialisée dans les services aux voyageurs (Oméga) elle-même maison mère d'une filiale de ventes à bord (Envol) détentrice d'une entité détachée au Royaume-Uni (Envol UK).
- 4 contrôleurs de gestion et 3 dirigeants opérationnels employés d'un groupe spécialisé dans la production et la distribution d'énergie (Power) avec deux filiales nommées respectivement BTP et Ronelec.
- 5 contrôleurs de gestion et 2 dirigeants opérationnels d'un groupe spécialisé dans la production, l'installation et la maintenance d'ascenseurs (Elevator) doté d'une filiale.

4. Etude de cas : trois mobilités types à l'origine de relations différenciées

Nous décrirons tout d'abord la population des contrôleurs de gestion sur la base des espaces de mobilité dessinés par leurs trajectoires professionnelles (4.1.). Viendra ensuite une analyse des enjeux liés au contrôle des filiales en lien avec les processus de nomination des différents profils de contrôleurs de gestion (4.2.). L'analyse portera dans un troisième temps sur la nature des informations échangées entre sociétés des groupes en tenant compte de l'influence des trajectoires passées des contrôleurs (4.3.) et en se concentrant successivement sur la fréquence des échanges (4.3.1) puis sur leur richesse (4.3.2.).

4.1. Les profils de contrôleurs dans les groupes

Trois trajectoires types de contrôleur de gestion (les contrôleurs « groupe » ; « marché » et « métier ») sont définies à partir des espaces de mobilité tracés par les différents postes occupés et leur degré de spécialisation en finance d'entreprise.

4.1.1. Les contrôleurs « groupe »

Nous qualifions de contrôleurs « groupe » les contrôleurs de gestion amenés au cours du temps à travailler dans différentes sociétés juridiques d'un même groupe. La figure du contrôleur « groupe » allie deux grands principes : une grande mobilité entre les sociétés juridiques et une grande fidélité envers un seul groupe. Très mobiles, ces financiers alternent les positions au sein de sociétés proches du sommet (quelques-uns font des passages au sein de l'entité tête de groupe) avec d'autres détachées auprès de sociétés périphériques. Les nominations du centre vers la périphérie s'accompagnent généralement d'un avancement dans la hiérarchie allant des postes de contrôleur de gestion junior à celui de DAF (voire DG), quand celles vers des entités plus centrales ont en soi valeur de promotion. Plusieurs DAF interrogés sont emblématiques de ces contrôleurs qui circulent sur un vaste périmètre d'un groupe unique.

« Je suis parti pour la coopération au Guatemala comme chef de produit. De retour en France, j'étais contrôleur de gestion junior [auprès de la maison mère]. Je suis reparti en Amérique Latine comme directeur général d'une filiale en Equateur. De retour à Paris j'étais directeur commercial pour l'Amérique Latine, l'Afrique et le Moyen Orient. Ensuite, j'ai pris la responsabilité du contrôle de gestion pour nos entités en Afrique et Moyen Orient. Là, le monde a tremblé avec la fusion avec [les allemands]. Je suis parti à Francfort gérer l'équipe contrôle de gestion de l'Allemagne. Puis, nouvelle fusion, et je suis parti dans la filiale en Autriche comme directeur administratif et financier. En 2002, je suis de retour à Paris pour gérer le projet SAP. Depuis, il y a eu une nouvelle fusion et j'ai intégré ce poste au siège. » (DAF)

Rarement deux postes successifs relèvent de la même société juridique et tous partagent la même entité tête de groupe. Une spécialisation poussée en finance est également caractéristique de ces profils à l'image du DAF d'Oméga qui résume sa carrière comme suit :

« J'ai d'abord été coopérant dans une filiale de Power à Montréal. J'ai ensuite travaillé chez Arthur Andersen avant de revenir au siège de Power comme contrôleur de gestion. J'ai ensuite suivi un projet d'acquisition en Amérique du Nord et je suis parti à Toronto comme directeur du contrôle de gestion. Je suis ensuite devenu responsable administratif et financier de la holding du groupe créé là-bas. Je suis ensuite revenu à Paris pour devenir directeur administratif et financier d'une filiale, puis d'Oméga suite à la fusion. » (DAF Oméga)

Egalement marqué par les nombreux allers et retours entre la périphérie et le siège, ce parcours se distingue du précédent par une parenthèse comme auditeur externe. Les parcours observés font donc par endroit exception aux principes des contrôleurs « groupe » mais partagent pour l'essentiel des espaces de mobilité comparables.

Il n'est pas nécessaire d'observer les parcours individuels sur un temps long pour repérer les contrôleurs « groupe ». De nombreuses similitudes apparaissent dès les premiers postes. Le RAF d'une filiale de Power a ainsi débuté sa carrière comme contrôleur de gestion pour

une autre filiale plus petite en qualité de volontaire international avant d'occuper un poste de contrôleur de gestion au siège puis le poste actuel de RAF. Le responsable du contrôle de gestion chez Elevator France a, quant à lui, débuté comme contrôleur de gestion junior au siège avant d'occuper des fonctions de contrôleur de gestion sénior auprès d'une filiale de production et de prendre ensuite la direction du contrôle de gestion au niveau national. Quelques semaines après notre enquête il était nommé en poste en Russie comme DAF pour la région Europe de l'Est.

Au profil de contrôleur de gestion « groupe » s'ajoutent deux autres types également construits à partir des trajectoires professionnelles de leurs membres: les contrôleurs « marché » (4.1.2.) et les contrôleurs « métier » (4.1.3.).

4.1.2. Les contrôleurs « marché »

Des contrôleurs de gestion, que nous qualifierons de contrôleurs « marché », voient leur mobilité professionnelle se concentrer sur une société (ou un nombre très restreint de sociétés) étroitement liées à un marché ou un secteur d'activité particulier. Le poste de contrôleur de gestion n'est pour eux qu'une étape dans une carrière conduite principalement au sein de fonctions commerciales, marketing, logistique etc. sur un secteur précis. Pareils profils sont communs au sein de groupes comme Power qui disposent de filiales de taille importante opérant sur des marchés cloisonnés. Ces sociétés offrent des opportunités de progression pour des experts sectoriel pour lesquels une expérience en finance d'entreprise est valorisée. Un contrôleur de gestion affiche par exemple un parcours très opérationnel bâti autour de son expertise dans les infrastructures de production électrique.

« Je suis ingénieur physicien avec une spécialité dans le nucléaire. J'ai été ingénieur de sûreté lors de la construction de quatre centrales nucléaires au début des années 80 et puis je suis devenu chef de projet, puis chef de grands projets et puis responsable d'un service de gestion. [...] Je suis ensuite devenu directeur d'un département support avec l'informatique, la gestion et les achats. Au fil des réorganisations je suis devenu spécialiste de la gestion opérationnelle puis adjoint au [DAF] pour tout l'analytique, suivi d'activité, reporting, risques, achats au niveau du nucléaire et de l'énergie. » (CDG Filiale Power)

Egalement chez Oméga, plusieurs managers opérationnels ont occupé par le passé des postes de contrôleurs de gestion. Le responsable d'exploitation en charge des sites de province et le responsable des achats sont par exemple passés par des postes de contrôleurs. L'un et l'autre ont fait l'ensemble de leur carrière à ce jour au sein d'une ou deux sociétés juridiques seulement. Deux des quatre contrôleurs de gestion actuellement en poste au siège d'Elevator sont également d'anciens ingénieurs commerciaux. Après quatre années passées au

contrôle de gestion, ils viennent d'être nommés responsable d'agence pour l'un et ingénieur commercial pour l'autre. L'expérience du contrôle de gestion est pour eux un jalon dans une carrière avant tout commerciale.

Dans les exemples ci-dessus les individus voient leur progression professionnelle s'inscrire dans un périmètre limité à quelques filiales. Pour ces contrôleurs de gestion « marché », une expérience en finance d'entreprise enrichit une carrière avant tout opérationnelle. Le modèle idéal du contrôleur « marché » est marqué par un grand attachement à un secteur d'activité et par l'absence de spécialisation en finance.

4.1.3. Les contrôleurs « métier »

Un troisième profil regroupe ceux que nous qualifierons de contrôleurs « métier » et qui se distinguent par leur mobilité entre groupes différents. Très spécialisés en finance d'entreprise (dont l'audit), ces contrôleurs circulent d'un groupe à un autre pour occuper des postes de contrôleurs de gestion, de RAF, de DAF ou d'auditeur interne pour lesquels aucun candidat maison n'est souhaité, qualifié ou disponible. L'actuel adjoint du DAF Oméga en charge du contrôle de gestion a par exemple connu autant de groupes différents que de postes. Recruté chez Oméga sans expérience préalable dans le secteur de la distribution, c'est un spécialiste du contrôle de gestion et de l'audit quel que soit le secteur d'activité.

« J'ai commencé par un stage chez L'Oréal puis je me suis tourné vers l'audit chez Mazard jusqu'à devenir responsable de mission. Ensuite je suis parti chez Atos en tant que responsable administratif et financier avant d'être recruté ici comme responsable du contrôle de gestion. » (Responsable du CDG d'Oméga)

Six mois après notre enquête, son départ pour un nouveau poste de contrôleur de gestion à l'extérieur du groupe était annoncé.

De passage dans les entreprises, les contrôleurs « métier » sont susceptibles d'en sortir à tout moment pour poursuivre leur carrière sans attendre de promotion en interne. Certains sont néanmoins durablement intégrés et se confondent alors dès leur deuxième poste dans un même groupe avec les profils de contrôleur « groupe » ou « marché » suivant les cas.

Il ressort de l'analyse des entretiens une typologie composée de trois profils de contrôleurs de gestion aux trajectoires professionnelles différenciées. Bien que ce découpage ne repose pas sur des éléments statistiquement significatifs, il permet néanmoins d'explorer les effets induits de ces mouvements sur le degré d'intégration des sociétés des groupes. Parce que les contrôleurs de gestion suivent les règles dictées par des interlocuteurs propres à leur réseau de relations, ils se trouvent de fait faire partie de communautés un peu différentes. Les normes

relatives aux échanges d'information entre individus ne sont alors pas des causes mais des effets de la situation de ces individus (Degenne & Forsé 1994).

La figure 1 fait la synthèse des relations couvertes par l'étude en ne faisant figurer que les profils des responsables du contrôle de gestion des différents échelons (les autres contrôleurs participent peu aux échanges entre sociétés juridiques et passent systématiquement par l'intermédiaire de leur responsable pour le reporting groupe).

[INSERER FIGURE 1 ICI]

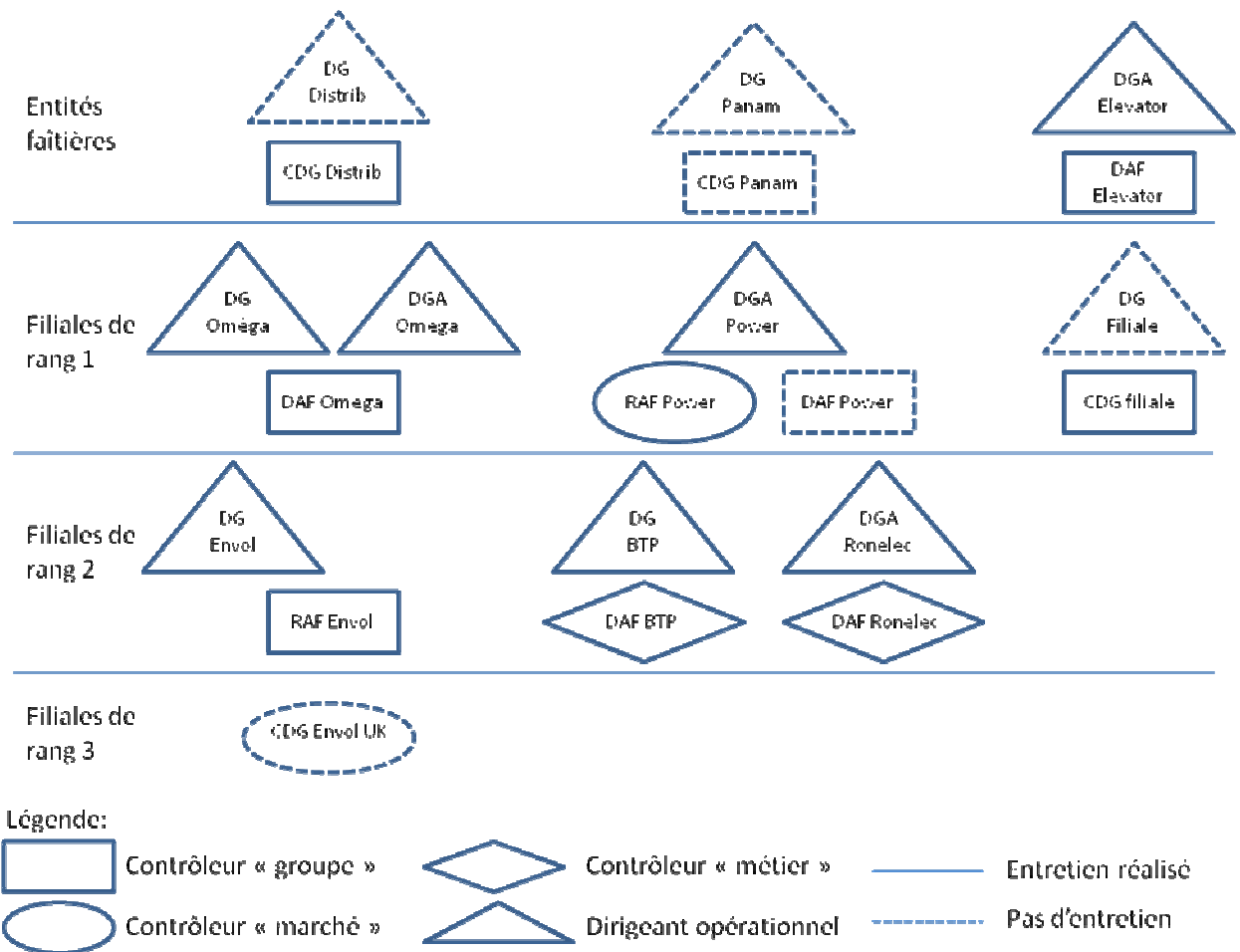


Figure 1. Synthèse des relations et des profils des responsables du contrôle de gestion

4.2. Les enjeux de la nomination des contrôleurs dans les groupes

La mobilité interne s'avère être un outil mobilisé explicitement dans le but de donner corps aux groupes de sociétés par les échelons supérieurs (4.2.1.). Elle est aussi un moyen identifié par les contrôleurs eux-mêmes pour identifier des opportunités et progresser dans leurs carrières (4.2.2.)

4.2.1. La mobilité des contrôleurs au service des échelons hiérarchiques supérieurs

Le recrutement et la nomination des contrôleurs de gestion dans les groupes fait partie de la panoplie des outils mobilisés par les managers des maisons mères pour peser sur leurs filiales. Le choix des hommes apparaît même comme un moyen particulièrement rapide, flexible et efficace de faire évoluer l'implication des échelons supérieurs dans les activités périphériques. Les mouvements de personnels de la maison mère vers les filiales accompagnent par exemple souvent les acquisitions de sociétés. Le rachat de Power par le groupe Panam s'est traduit par des efforts pour faire converger rapidement les pratiques par le biais de contrôleurs détachés partageant une même approche de la conduite des affaires. Les fonctions financières ressortent comme le fer de lance de la « colonisation » des filiales par la maison mère. Un contrôleur de gestion d'une filiale résume les dernières nominations en ces termes :

« Panam délègue des gens du siège en local pour s'assurer que les règles de gouvernement sont bien intégrées. Le [DAF] au siège vient de Power, celui de la branche internationale est quelqu'un de Power, et chez nous, depuis septembre, notre [DAF] vient de la direction financière de Power. » (CDG Filiale Power)

En dehors même des périodes d'acquisitions, la nomination d'un contrôleur de gestion est une opportunité pour les managers du sommet soit de prendre en main une filiale soit au contraire d'alléger leur emprise. Le RAF d'Envol recruté à l'origine par son directeur général a toujours donné la priorité aux problématiques opérationnelles reléguant les demandes de reporting de la maison mère au second plan. Son départ pour un autre groupe a permis à Oméga d'imposer un de ses contrôleurs de gestion pour le remplacer. Celui-ci, qualifié par son nouveau directeur général de « transfuge », de « formaté », de « sbire du DAF Oméga » ou encore « d'œil de Moscou », nous explique l'objet de sa nomination :

« La tendance, et mon directeur général le sait, c'était de mettre quelqu'un du siège à ce poste pour faire la connexion avec le siège. La tendance actuelle est à réintégrer la filiale dans le siège. » (CDG Filiale Oméga)

Le renforcement du contrôle par le biais de la nomination de contrôleurs de gestion présente la particularité d'être une décision facilement réversible. Ainsi les managers du sommet ne vont pas dans le sens d'une emprise toujours plus grande. Après une parenthèse qui voit la mise sous tutelle du contrôle de gestion de certaines filiales, les dirigeants sont parfois de nouveau laissés libres de choisir leurs contrôleurs. C'est le cas par exemple de BTP, filiale de Power, qui a bénéficié d'un regain d'autonomie une fois mises en place les nouvelles mesures initiées par un DAF nommé pour un temps par la maison mère puis rappelé par celle-ci. Le directeur général adjoint de BTP nous raconte :

« Nous avons eu besoin d'argent. Cet argent nous a été fourni par [la maison mère]. A cette occasion ils ont envoyé quelqu'un pendant deux ans pour mettre au point le contrôle

de gestion. C'était quelqu'un qui connaissait le métier d'ingénierie chez Power et il a mis au point le contrôle de la production. » (DGA BTP)

Une fois les outils de suivi mis en place, la direction de BTP fut laissée libre de choisir son nouveau directeur financier. Dans ce cas, le renforcement du contrôle par la maison mère fut une condition préalable à l'autonomie retrouvée de la filiale. Les politiques visant à « serrer la bride » ou au contraire à « lâcher du lest » se traduisent dans les mouvements de personnel. Cet interventionnisme relai le contrôle exercé par le sommet des groupes, au même titre que les investissements en capital ou en outillage gestionnaire, et détermine pour partie le périmètre d'exercice de leur pouvoir et son intensité.

Les exemples précédents montrent que des contrôleurs accompagnent l'intégration des groupes au gré des fusions et des acquisitions. Ils assurent la cohérence et la permanence de la circulation d'informations ainsi que la diffusion de pratiques communes aux différentes sociétés.

4.2.2. La mobilité des contrôleurs au service des carrières individuelles

La mobilité à grande échelle des contrôleurs « métier » s'explique ainsi par leur connaissance des opportunités à l'extérieur du groupe acquise au travers de réseaux personnels et professionnels. Les contrôleurs « groupe » disposent quant à eux d'une information plus complète concernant les postes auprès des filiales et peuvent s'appuyer sur le soutien des managers des maisons mères pour les briguer. Ceux « marché » sont au fait des opportunités sur leur domaine d'activité et ont développé une expertise valorisée sur ce périmètre. Les contrôleurs s'avancent sur des chemins relativement bien balisés du fait de trajectoires professionnelles de référence propres à chaque profil qui les aident à anticiper leurs perspectives d'avenir. En effet, tous les parcours au sein d'un même profil ne se valent pas. Pour chacun il existe des « passages obligés » qui renforcent la constitution d'un capital social et des « postes tremplins » (Courpasson, 1996) qui donnent l'occasion à quelques contrôleurs seulement de collaborer avec des managers, des dirigeants et d'autres contrôleurs hauts placés. Ces postes sont à la fois des opportunités d'apprentissage et des épreuves qui ouvrent, suivant les capacités démontrées, des trajectoires plus ou moins hautes de progression. Tous les contrôleurs « groupe » ne font pas par exemple l'expérience d'un poste au sein de l'entité tête de groupe et tous ceux « marché » ne dirigent pas une filiale. Une hiérarchie interne à chacun des profils se dessine avec des postes particulièrement convoités. Ces emplois « accélérateurs de carrière » sont connus des contrôleurs et exercent un fort attrait sur ceux soucieux de progresser dans la hiérarchie. Cet effet se fait d'autant plus sentir

chez les contrôleurs « groupe » dont les contrôleurs les plus anciens et les mieux implantés se réservent les postes au contact des « clients » les plus haut-placés. Ceux-ci sont valorisés pour leur réseau qui permet de viser une mobilité ascendante. Les postes connus pour faire l'objet d'une sélection importante définissent alors une hiérarchie informelle. Dans le cas d'Elevator, il est ainsi particulièrement valorisé de valider une expérience auprès de la maison mère américaine qui apporte un « plus » reconnu.

« A la direction, ils apprécient les passages entre opérations et siège car cela crée le réseau entre tous les services. Il faut un bon réseau et après, si on ne se plante pas, pour avoir un poste de très haut niveau, il faut 'cocher la case US'. C'est comme ça qu'on appelle l'obtention d'un poste aux Etats-Unis. » (CDG Elevator)

La mobilité des contrôleurs est l'occasion pour eux de se constituer des réseaux de personnes influentes. Être visible aux yeux des managers de la maison mère est nécessaire pour être pressenti aux postes à responsabilités dans le « groupe » tout comme le fait de côtoyer les dirigeants d'une société est utile à la poursuite d'une carrière « marché ». Les contrôleurs « groupe » qui manquent de relais auprès d'interlocuteurs du sommet se voient cantonnés à un périmètre restreint ou tentent leur chance à l'extérieur du groupe en donnant une tournure « métier » à leur carrière comme en témoigne un contrôleur de gestion en poste chez Elevator :

« Bien sûr, je ne vous donne que les bons exemples [de carrières] car les mauvais exemples ont quitté l'entreprise. » (CDG Elevator)

Des changements de profils délibérés se traduisent par des départs de l'entreprise chez certains contrôleurs de gestion conscients d'être limité dans leur mobilité ascendante du profil suivi jusqu'alors. Ainsi les mouvements de contrôleurs dépendent de l'information dont ils disposent sur les perspectives qui leur sont offertes à chaque étape. La circulation des contrôleurs sur des périmètres différents s'explique principalement par les investissements réalisés dans le réseau d'une communauté dont ils sont dépendants.

4.3. L'influence des trajectoires sur la nature des informations échangées

La mobilité des contrôleurs est un instrument de choix au service de la normalisation des échanges. Il convient désormais d'analyser à quel point la nomination de contrôleurs de gestion aux contacts privilégiés avec les maisons mères ou non donne au sommet des groupes la possibilité d'avoir accès à des informations conformes à leurs attentes que ce soit au niveau des délais (4.3.1.) comme au niveau de la richesse des informations communiquées (4.3.2.).

4.3.1. La fréquence des interactions

Une grande partie du travail confié aux contrôleurs de gestion des filiales ne vient pas des dirigeants de la société dont ils sont les employés mais des responsables fonctionnels de la maison mère. Suivant leurs profils, les contrôleurs de gestion aux interfaces des sociétés d'un groupe s'entendent alors plus ou moins facilement sur les orientations à donner à leurs échanges. La question des délais fait tout particulièrement ressortir les divergences éventuelles. Il est des cas, comme entre contrôleurs de gestion « groupe » où tous s'accordent sans difficulté sur le rythme et la nature des échanges qu'il convient d'observer. C'est le sens de la nomination d'anciens contrôleurs de gestion du siège vers les filiales. Depuis l'arrivée du nouveau RAF chez Envol (auparavant en poste comme contrôleur de gestion chez Oméga), les rapports avec la maison mère ont par exemple profondément changés.

« Le fait [qu'il] ait pris le poste a modifié les choses [...] Sur l'estimé ils ont adopté les mêmes délais que nous. Ce soir par exemple, on rentre le chiffre d'affaires [de la filiale] en même temps que celui des autres sociétés. Ils [dans la filiale] ont progressé dans les délais car avant on faisait toujours les premières consolidations hors [celle-ci]. [...] Ça marche bien avec une interface très pro. C'est hyper important l'interface en face, il faut qu'elle soit réactive et précise. » (CDG Oméga)

Sans renforcer les outils de gestion ou les procédures en place, le fait de nommer un contrôleur de gestion à la fois au courant des attentes de ses anciens responsables et soucieux d'y répondre a contribué à l'harmonisation des rythmes du contrôle de gestion. Goold et Campbell font remarquer que les contrôleurs de gestion détachés dans les filiales conservent une forme « d'allégeance » à la communauté « fonctionnelle » du centre (2002). Nommés par le sommet, les contrôleurs « groupe » savent qu'ils doivent leur poste actuel et leurs évolutions à venir aux contrôleurs de gestion mieux placés qu'eux dans la hiérarchie des fonctions financières du groupe. Les contrôleurs « groupe » reconnaissent, pour l'avoir vécu, la très grande dépendance des contrôleurs du sommet vis-à-vis du travail réalisé en périphérie. La sphère d'appartenance au « groupe » est alors matérielle et non pas idéologique. Du fait des interdépendances entre sociétés, tous s'efforcent de tenir au mieux les délais fixés par leurs collègues comme par exemple lors des reporting de fin d'année.

« Pour la clôture annuelle, les gens [du contrôle de gestion] s'attendent. Si tu es encore au boulot à 23h c'est que trois ou quatre autres le sont aussi. » (CDG Envol)

Le risque de retards en cascade fait du respect des délais un élément central de l'appréciation de la qualité du travail réalisé.

« Les délais c'est très important. Ça représente la qualité du boulot. S'ils sont tenus, c'est que le budget [les prévisions ou tout autre exercice] est bien maîtrisé. » (CDG Oméga)

La réussite professionnelle des contrôleurs « groupe » repose sur leur capacité à satisfaire collectivement aux attentes du sommet. Ils se montrent alors remarquablement fiables et prévisibles les uns envers les autres. Ainsi quand une maison mère décide de communiquer des résultats six ou sept jours ouvrés après la date de fin d'une période comptable (soit à « J+6 » ou « J+7 » dans le jargon des contrôleurs), les filiales cherchent à en disposer dans un délai de trois à quatre jours seulement.

« On a tendance à tous vouloir se backer [se prémunir] [...] On cherche tous à avoir une petite marge. Du coup, en bas [les filiales opérationnelles], on clôture à J+3 ou bien J+4 et quand on dépasse les délais, on réduit la marge du dessus. » (CDG Envol)

Pour les contrôleurs de gestion des filiales (comme Oméga), raccourcir les délais permet de dégager le temps nécessaire pour que leurs homologues des maisons mères (comme Distrib) travaillent en amont. Le contrôleur de gestion de Distrib apprécie de prendre connaissance des dossiers qui seront abordés lors des réunions bien avant la tenue de celles-ci afin de « déminer » les sujets sensibles.

« Mon rôle c'est d'aller avant le DG [de Distrib] me rendre compte de la situation de la filiale pour challenger [mettre à l'épreuve] et faire une synthèse avec les principaux chiffres, les écarts, et les hypothèses ce qui permet d'aller rapidement lors de la présentation sur les quelques points sensibles. » (CDG Distrib)

Le non-respect des délais intermédiaires plonge les acteurs dans l'embarras.

« Le problème quand on 'explose' les délais [pour le budget], c'est que c'est le contrôleur de gestion de Distrib qui le présente pour nous [à Distrib]. Quand par exemple nous rendons nos chiffres le 14 pour une présentation prévue le 15, il n'a pas le temps pour nous poser des questions. Il met la pression sur notre direction du contrôle de gestion et cela ne se passe pas bien à Distrib. On tente donc de prévoir un peu de mou. L'objectif est de lui donner du temps pour qu'il puisse poser des questions et donner une idée des informations aux gens de Distrib avant la présentation.» (CDG Oméga)

Les chiffres doivent donc être prêts bien avant la réunion sans quoi des tensions surgissent.

« Pendant le budget le principal critère c'est les délais, on était très en retard la dernière fois ce qui a créé des tensions et ce n'est pas du bon boulot car on fournit l'information trop tard à Distrib. » (CDG Oméga)

Dans l'extrait précédent, « trop tard » ne signifie pas que le délai permettant la consolidation des données est dépassé : cette éventualité est tout à fait inenvisageable. « Trop tard » renvoie au fait qu'il est primordial pour tous les échelons de tenir des délais serrés concernant la préparation des éléments techniques afin de laisser du temps pour les discussions.

Dans le cas où le contrôleur de la filiale est davantage « métier », les délais imposés par la maison mère sont également respectés scrupuleusement mais les échanges ne permettent plus nécessairement les discussions préalables si importantes afin d'éviter les effets de surprise. Le Directeur Administratif et Financier de Ronelec témoigne des efforts consentis pour être à

l'heure mais ne signale en aucun cas des discussions antérieures à la transmission des données:

« Le principal changement lié au fait d'intégrer un groupe comme Power a été la gestion des délais des exercices financiers. Avant, on faisait notre clôture tranquillement le 15 avril juste à temps pour payer l'impôt sur les sociétés. Du jour au lendemain, on nous a dit qu'il fallait avoir fini tout ça pour le 12 janvier... Je n'ai pas beaucoup dormi en décembre la première année. » (DAF Ronelec)

Une différence de taille concerne l'absence de temps pour les échanges informels entre contrôleurs de gestion des deux bords en amont des communications officielles. Si du temps supplémentaire est attendu par le contrôleur de gestion de la maison mère, charge à ce dernier de se montrer suffisamment habile pour disposer de l'information dans des délais resserrés sans pouvoir compter pour cela sur la coopération sans condition de ses interlocuteurs.

« Il faut avoir de bonnes relations, de l'exigence, et du tact. [...] Si [le CDG] ne veut pas me donner les chiffres avant J+6 alors que je dois tout pour J+7, je dépends [de lui]. » (CDG Power)

Les échanges entre contrôleurs « groupe » et « métier » ou « marché » peuvent alors poser de sérieux problèmes comme le révèle le contrôleur « groupe » chez Envol en prise avec des interlocuteurs « marché ».

« Quand on est à la [maison mère] on veut des informations de la part des filiales. Si en face on a un type qui fait barrage cela devient vite l'enfer. Il y a des cas où nos interlocuteurs sont tellement indébouillonnables qu'ils ne donnent aucun renseignement. » (CDG Envol)

Les divergences d'intérêts entre contrôleurs de sociétés mitoyennes aux profils différents grippent alors parfois la coopération et entraînent d'importantes tensions qui se traduisent notamment au sujet du respect des délais. Le directeur d'Envol souligne les difficultés rencontrées par son RAF pour faire partager à d'autres contrôleurs les contraintes qui s'imposent au sommet du groupe.

« La [CDG] anglaise [d'Envol UK] par exemple, quand elle reçoit un appel d'un blanc bec [le RAF Envol], elle réserve sa réponse pour le lendemain, elle ne reste pas jusqu'à 22h ». (DG Envol)

Tenu de satisfaire aux attentes de la maison mère, le RAF se trouve contraint de fournir un travail supplémentaire pour pallier ce qu'il qualifie de « manquements » de la part de ses subordonnés. Sans expérience préalable des enjeux au sommet et sans perspective de carrière dans le groupe, les contrôleurs « métier » ne partagent pas nécessairement les mêmes objectifs que lui concernant les délais.

« Avoir un bon profil d'interlocuteur est une difficulté. [...] On fait avec ce qu'on a mais on a une réactivité et une exigence en conséquence. On est alors obligé de faire le fusible entre la filiale et l'exigence de compétence au dessus. » (CDG Envol)

Le RAF d'Envol souligne le management particulier à adopter face à des collaborateurs qui donnent la priorité aux demandes des dirigeants locaux :

« Au début j'ai tâché de m'imposer comme RAF avec autant de droits que dans les autres filiales du groupe et on m'a fait comprendre qu'il fallait que je revois ma stratégie. [...] Ce n'est pas simple et c'est tout l'intérêt d'avoir comme profil d'interlocuteur des gens qui ont vu les trois étages [Power, Oméga, Filiales]. [...] Dans les filiales locales, mes interlocuteurs ne sont jamais allés au siège ! » (CDG Filiale Oméga)

Dans ce cas, la collecte d'informations requiert l'appui du directeur général. Il faut passer par le relais des dirigeants opérationnels pour collecter des informations.

« Quand on a des problèmes de délais pour remonter les chiffres avec les filiales, je travaille sur l'affect en expliquant qu'il faut le faire pour moi, et non pas pour Oméga, et cela même si cela ne leur apporte rien à eux [dans les filiales]. » (DG Filiale)

L'intervention du directeur général revient à mobiliser une chaîne d'acteurs plus longue mais aux moyens de pressions plus pertinents sur les contrôleurs « marché ». Cette situation montre les limites du dialogue direct entre contrôleurs de gestion « groupe » et « marché » dont les efforts ne sont pas orientés vers la satisfaction des attentes des mêmes autorités.

4.3.2. La richesse des données communiquées

L'arrivée d'un nouveau contrôleur de gestion chez Envol en provenance d'Oméga a considérablement fait évoluer la communication d'informations financières entre la filiale et la maison mère. Son interlocuteur chez Oméga témoigne de la rupture dans la qualité des informations échangées suite à cette nomination :

« Peu à peu elle [la filiale] rentre dans les standards [...] Ça a énormément bougé et je sais de quoi je parle. Aujourd'hui quand on reçoit les résultats il n'y a plus rien à faire ! » (CDG Oméga)

Une évolution comparable fut observée au sein de BTP quand un contrôleur « groupe » est venu remplacer un contrôleur « marché. »

« Il a introduit du formalisme, de la rigueur et des bonnes pratiques comme le suivi rigoureux des heures [facturées]. C'est aussi lui qui a mis en place un système de provisions pour tenir compte des risques de notre activité. Avant lui c'était un peu de l'artisanat. » (DGA BTP)

La qualité des informations du reporting ne se limite cependant pas au contenu des documents officiels. Plusieurs études soulignent que les contrôleurs de gestion usent des marges d'interprétation offertes par la comptabilité afin d'aider les opérationnels à piloter les données contenues dans leur reporting. Les recherches sur ce thème témoignent de contrôleurs de gestion qui « arrangent » la représentation des performances des entités périphériques et qui « jouent » avec les chiffres en usant de décalages dans le temps d'éléments comptables

(Moriceau et Villette, 2001 ; Livian et Sokoloff, 2003) et de techniques dites de « cosmétique » portant sur la présentation des données (Lambert et Sponem, 2005). Des informations sur ces manipulations peuvent suivant les cas être échangées par le biais de canaux informels. La richesse des reporting dépend donc non seulement des données officiellement transmises mais aussi des informations informelles qui les accompagnent et qui circulent d'autant mieux que les contrôleurs sont proches. C'est ainsi qu'entre les contrôleurs « groupe » d'Oméga et Distrib se tiennent au courant des éventuels « coussins » inclus dans les données du reporting.

« On [la direction financière d'Oméga] a des discussions officielles avec Distrib sur le budget. Ensuite, « off the record » [hors antenne], officieusement, on se demande 'combien tu as de coussin ?'. » (CDG Oméga)

Les contrôleurs « marché » à l'inverse mettent plus volontiers l'accent sur les interlocuteurs opérationnels et cela peut se traduire par la transmission d'information moins riches à destination de leurs interlocuteurs de la maison mère. Contrairement aux contrôleurs « groupe » ils accordent une grande attention aux demandes des dirigeants avec lesquels ils collaborent parfois au détriment de la transparence vis-à-vis des maisons mères. Par exemple des fluctuations de marché dont les effets sont compensés par des écritures comptables à la demande des dirigeants de BTP restent pour un temps invisibles pour la maison mère Power qui ignore ainsi les causes qui affecteraient sans cela la performance de sa filiale. Ces arrangements se font en bonne intelligence avec les dirigeants de BTP qui se déclarent au courant des opportunités offertes par le pilotage. Néanmoins, cette pratique fausse pendant de longues périodes l'image des résultats de BTP comme le fait remarquer son directeur financier.

« C'est dangereux car la hiérarchie [Power] ne voit pas forcément les vrais problèmes ou alors elle les voit après. » (DAF BTP)

L'information qu'il convient de relayer est acquise par socialisation et dépend donc des cercles fréquentés par les contrôleurs de gestion. Par exemple les contrôleurs de gestion « groupe » amenés à collaborer acquièrent progressivement une connaissance partagée des standards relatifs à la qualité du travail attendu qui n'est pas constitué de procédures formalisées et détaillées mais s'articule autour de principes généraux. Poste après poste, ils apprennent les informations pertinentes à échanger, les formats de reporting à adopter en plus des délais à respecter. En cela le contrôle de gestion est véritablement une profession moderne au sens de G. Simmel (1950) : une forme de socialisation qui conduit au partage d'attitudes de conduites et de normes par ajustement mutuel. Les apprentissages se font en permanence des contrôleurs les plus avancés vers les plus jeunes. Ceux qui sont formés aux usages du groupe

à l'occasion de passages au siège suivent les orientations données par leurs interlocuteurs plus expérimentés. Le contrôleur de Distrib prend ainsi par exemple un soin tout particulier à ne pas décevoir les attentes du DAF d'Oméga. Du fait de son parcours ce dernier occupe une place de choix dans la communauté des contrôleurs « groupe ».

« Chez [la filiale], le DAF est un super cerveau. C'est un ex-contrôleur de gestion chez [la maison mère] qui connaît tout. Il est super structuré et c'est une relation très différente de celle avec mon [autre] filiale où je forme les gens. » (CDG Power)

Le DAF de la filiale exerce dans ce cas une pression de fait sur celui de la maison mère dont il a occupé le poste par le passé, dont il connaît les responsables et dont il peut compromettre la carrière si les relations se passent mal. Le contrôleur de gestion de Power cherche à assurer la transmission d'informations aux membres du comité exécutif de Power sans jamais froisser son interlocuteur de la filiale.

« Ma philosophie est de toujours chercher à collaborer. Il faut faire très attention car on bosse avec des gens très fins. Certains d'entre eux sont même des tueurs et il faut donc bien maîtriser la remontée d'informations [concernant la filiale].» (CDG Distrib)

La hiérarchie interne aux contrôleurs de gestion « groupe » ne se confond donc pas avec la position occupée dans l'organigramme des sociétés juridiques du groupe. L'expérience des différents postes et les réseaux tissés sont des éléments plus déterminants encore du statut des contrôleurs. Les mieux à même de faire et défaire les carrières sont ceux qui présentent le réseau le plus étendu et les perspectives de carrière les plus prometteuses. Tous les contrôleurs de gestion « groupe » cherchent alors à ne pas décevoir les prétendants sérieux aux postes les plus élevés sous peine de restreindre leurs opportunités de promotion et de se trouver exclus de la communauté. Quand le fait de répondre sans exception aux sollicitations du sommet devient un « allant de soi » (Goffman, 1973), l'identité collective des contrôleurs « groupe » s'affirme et se démarque de celle des contrôleurs « marché » ou « métier ». Ceux qui suivent des règles différentes peuvent se voir refuser le statut informel de contrôleur de gestion. Ces derniers se voient alors qualifiés par des contrôleurs « groupe » du titre de « super comptables » par comparaison à l'appellation plus noble de « contrôleurs de gestion ». Ces derniers ne sont pourtant pas dépourvus d'ambitions professionnelles. Les conditions de leur progression n'impliquent cependant pas les mêmes réseaux. L'évolution des contrôleurs « marché » dépend aussi de l'appréciation faite de leur travail mais auprès de dirigeants opérationnels à l'échelle de quelques sociétés. Quant aux contrôleurs « métiers », leur valeur est estimée à l'aune de la réputation de leurs anciens employeurs. Chaque profil de contrôleur est ainsi marqué par des marchés du travail différenciés et des interlocuteurs privilégiés différents. Vis-à-vis de l'extérieur, la population des contrôleurs de gestion se montre

homogène mais sur le lieu de travail, les profils de contrôleur tracent véritablement les contours d'identités professionnelles distinctes.

5. Discussion

L'intervention des managers des maisons mères dans la mobilité des contrôleurs ressort comme un des moyens mobilisés par le sommet pour régler l'autonomie et le contrôle des filiales (cf. 4.1.). Ce « turn over » élevé des contrôleurs produit aussi des effets sociaux. Se tissent en effet entre eux des liens à l'origine de communautés d'individus reliés les uns aux autres par des nœuds à la fois « faibles », nés de relations professionnelles toujours temporaires, et « denses » du fait des contacts tissés poste après poste (cf. 4.2.). Chaque contrôleur fait individuellement la jonction entre quelques sociétés et ils constituent collectivement le pont entre l'ensemble des composantes du groupe. Les groupes coagulent alors non pas seulement du fait des indicateurs qui traduisent les interdépendances économiques mais aussi (surtout ?) au travers des obligations qui naissent entre les contrôleurs de gestion aux interfaces.

Cette capacité du sommet à faire évoluer l'orientation des filiales vers une gestion plus financière déjà soulignée par Bollecker (2011 : p.113) confirme les résultats d'Oriot (2004) relatifs à la diffusion des pratiques du siège par la mise en adéquation des cultures périphériques avec celle du centre par le biais de nominations qui harmonisent le vocabulaire et les valeurs en usage aux différents échelons. Le présent article vient néanmoins compléter les travaux d'Oriot (2004) dans la mesure où ils avancent une explication de l'origine des tensions entre communautés intra-professionnelles. Il montre que les contrôleurs de gestion ne constituent pas un ensemble homogène mais une population avec des sous segments construits sur des perspectives de carrière différentes. Les contrôleurs sont donc instruments du sommet mais aussi pour une large part des acteurs rationnels qui se projettent dans des carrières types qui définissent indirectement la nature des relations entre les échelons des grands groupes de sociétés. Il montre les intérêts potentiellement divergents entre protagonistes qui privilégient les interlocuteurs jugés prépondérants dans leurs futures évolutions de carrière.

Dans ce contexte, tout n'oppose pas les différents profils de contrôleurs de gestion. Ils revendiquent par exemple collectivement un savoir-faire unique d'interprétation et de mise en forme des données chiffrées et une position d'acteurs durablement installés au cœur des réseaux d'échange. Tous sont des « articulateurs », terme emprunté à la sociologie des réseaux qui qualifie leur position entre les managers de la société mère d'un côté et les

employés des filiales de l'autre. Ils cultivent tous, outre leurs connaissances techniques, des compétences comportementales qui se traduisent par une attention accrue portée aux qualités sociales et relationnelles en plus de celles cognitives et techniques (Dubar et Tripiier, 1998 : p.231). L'apprentissage des compétences valorisées s'effectue au travers d'expériences en situation qui permettent d'acquérir un ensemble de pratiques et de comportements faiblement codifiés. La mobilité professionnelle contribue alors directement à cette éducation ce qui explique qu'elle soit activement recherchée par les employés à l'affût des postes pouvant leur convenir. Pour ces employés mobiles le groupe cesse d'être une notion uniquement financière et abstraite. Il s'impose comme institution gestionnaire effective pour laquelle ces derniers sont incités à s'investir en échange d'opportunités de progression (Veltz, 2000 ; Currie et Procter, 2005).

Les contrôleurs « groupe » notamment partagent une identité qui participe à faire « cristalliser » socialement les groupes. Ces derniers partagent avec les contrôleurs « forts » (*strong*) de Sathe (1983) et la fonction « omnipotente » définie par Lambert et Sponem (2012) un apprentissage par voie de socialisation avec les contrôleurs plus anciens. Cet article montre néanmoins qu'au sein de la fonction « contrôle de gestion » des communautés de contrôleurs de gestion aux ambitions différentes co-existent et peuvent expliquer des nuances tant sur la fréquence que sur la richesse des informations du reporting à destination des maisons mères.

6. Conclusion

En dépit de parcours toujours singuliers, les espaces de mobilité dessinés par les postes occupés par les contrôleurs de gestion et leur spécialisation plus ou moins marquée en finance d'entreprise nous permettent de distinguer trois profils principaux. Aucun de ces profils n'est un carcan, mais ils correspondent chacun à une famille de contrôleurs de gestion qui savent appartenir à une même sphère et orientent leurs actions en conséquence. Ces trois communautés aux ressources et aux contraintes particulières sont susceptibles d'orienter sensiblement différemment la nature du contrôle exercé par les maisons mères sur les filiales. Nous avons en effet montré comment les mécanismes qui gouvernent la mobilité au sein des communautés de contrôleurs de gestion peuvent donner corps à différents degrés d'intégration entre sociétés des groupes. Parmi ces trois communautés, celle de contrôleur « groupe » occupe une place particulière. Il ressort que le bagage commun de compétences relationnelles et techniques acquis par les contrôleurs « groupe » au cours de leur parcours sert de base sur laquelle établir des échanges qui ne sont pas à reconstruire à chaque mouvement de personnel. Etroitement intégrée socialement et régie par des règles accordant un rôle central à la

hiérarchie fonctionnelle, cette communauté est une composante essentielle de la dimension humaine et sociale des groupes.

Cette étude ouvre des perspectives de recherche complémentaires notamment concernant les découpages internes qui marquent la profession de contrôleur de gestion. Les trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion gagneraient à faire l'objet d'une étude de réseau cette fois résolument quantitative afin de vérifier à plus grande échelle la robustesse et le bien-fondé des profils définis ici. Au-delà des liens juridiques, économiques et technologiques qui constituent à n'en pas douter des piliers centraux de la cohésion des organisations actuelles, il conviendrait de poursuivre l'exploration des liens sociaux et de leurs contribution à la cristallisation des firmes.

Références

- Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion: Etat de l'art et perspectives. *Comptabilité-Contrôle- Audit* 13 (1): 87-106.
- Bollecker, M. (2011). La socialisation des contrôleurs de gestion : Une illusion ? *Gestion* 2000 28 (5): 101-121.
- Byrne, S., Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review* 16 (3): 469-498.
- Chiapello, E. (1990). Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction? *Echanges* (92): 7-11.
- Courpasson, D. (1996). Les normalisations managériales. Entre l'individu et le modèle professionnel. *Revue d'Economie Industrielle* 75: 239-256.
- Currie, G., Procter, S. (2005). The antecedents of middle managers' strategic contribution: The case of a professional bureaucracy. *Journal of Management Studies* 42 (7): 1325-1356.
- Czarniawska, B. (2004). On time, space, and action nets. *Organization* 11 (6): 773.
- Degenne, A., Forsé, M. (1994). *Les réseaux sociaux. Une analyse structurale en sociologie*. Paris: Armand Colin.
- Dubar, C. & Tripier, P. (1998) *Sociologie des professions*. Paris : Armand Colin.
- Goffman, E. (1973). *La mise en scène de la vie quotidienne: La présentation de soi*. Le sens commun, Paris: Les Editions de Minuit.
- Goold, M., Quinn, J. J. (1990). The paradox of strategic controls. *Strategic Management Journal* 11 (1): 43-57.
- Goold, M., Campbell, A. (2002). Parenting in complex structures. *Long Range Planning* 35 (3): 219-243.
- Hannoun, C. (1991). *Le droit et les groupes de sociétés*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence.
- Hopper, T. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting Organizations and Society* 5 (4): 401-411.
- Kahn, R. L., Wolfe, D. M., Quinn, R. P., Snoek, J. D., Rosenthal, R. A. (1964). *Organizational stress: Studies in role conflict and ambiguity*. New York: Wiley.

- Lambert, C., Sponem, S. (2005). Corporate governance and profit manipulation: A french field study. *Critical Perspectives on Accounting* 16 (6): 717-748.
- Lambert, C., Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion: Proposition d'une typologie. *Comptabilité-Contrôle- Audit* 15 (2): 113-144.
- Lambert, C., Sponem, S. (2012). Roles, authority and involvement of the management accounting function: A multiple case-study perspective. *European Accounting Review* 21 (3): 565-589.
- Maas, V. S., Matejka, M. (2009). Balancing the dual responsibilities of business unit controllers: Field and survey evidence. *The accounting review* 84: 1233-1253.
- Meyssonier, F., Pourtier, F. (2013). Contrôle du périmètre et périmètre du contrôle - réflexions sur le système d'information comptable des groupes. *Comptabilité-Contrôle- Audit* 19 (3): 117-146.
- Moriceau, J.-L., Villette, M. (2001). L'EVA, le contrôle et... Le fil qui hante. *L'Expansion Management Review*: 96-103.
- Mouritsen, J. (1996). Five aspects of accounting departments' work. *Management Accounting Research* 7: 283-303.
- Oriot, F. (2004). L'influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion. *Comptabilité - Contrôle - Audit*. 237-255.
- Sathe, V. (1983). The controller's role in management. *Organizational dynamics* 11: 31-48.
- Simmel, G. (1950). *The sociology of Georg Simmel*. New York: Free Press of Glencoe.
- Veltz, P. (2000). *Le nouveau monde industriel*. Paris: Gallimard.