
Les concepts du contrôle

*The controller: a
mythical executive?*

TEMBELY MODIBO

« Il y a des contrôles, comme il y a des stratégies » [H. Bouquin, (2009), p.609]. Une façon pour nous de dire qu'il y a des contrôleurs, comme qu'il y a de contrôle. Ceci dit on peut d'ores et déjà s'interroger véritablement sur l'intérêt aujourd'hui d'un vieil article comme celui de Moseley (Mars, 1972) dans « *Management Accounting* » intitulé « *The controller : A mythical executive ?* ». Article qui semble laisser croire, comme s'il y avait un même contrôle pour toutes les organisations, autrement dit comme si le contrôle est organisé de la même manière en tout lieu. Cependant, l'article semble soulever un autre problème. A savoir la confusion que d'ailleurs beaucoup de gens font encore de nos jours, entre le contrôle (de gestion) et ce que fait le contrôleur (de gestion), un constat qui peut être imputé à l'absence « d'une théorie claire, d'un cadre conceptuel indiscuté » [H. Bouquin, (2005), p.7]. Là, l'article de Moseley, (1972) a certainement un intérêt. Pourtant, la recherche semble aujourd'hui reconnaître quelque part, que le contrôleur (de gestion) est un animateur du contrôle (de gestion) et donc une partie visible de l'iceberg. Car selon Bouin et al. (2004) la maîtrise des processus d'amélioration continue, est l'affaire de chacun comme le sont la qualité et la sécurité par exemple, et c'est le rôle de chaque manager de mettre sous contrôle son département [X. Bouin, et al., (2004), p.12]. Ainsi, si le contrôle (de gestion) n'est pas ce fait le contrôleur (de gestion) l'article de Moseley (1972) perd tout son sens et son intérêt, puisse qu'il cherche à identifier le contrôleur au travers des missions de contrôle.

Et ce d'autant plus qu'il apparaît aujourd'hui que « le management, c'est le contrôle » [H. Bouquin, (2005), p.6]. Une idée plus ou moins taylorienne pour dire que le contrôle (ou les outils du contrôle) « dont le contrôle de gestion n'est qu'un cas particulier, façonnent les modes de gestion des organisations » [A. Burlaud, (2009), p.597]. A ce propos, la recherche montre bien qu'il n'y a pas une bonne façon d'organiser le contrôle interne des organisations [H. Bouquin, (2009), p.609]. Ceci dit chaque organisation construira son contrôle en fonction d'un certain nombre de facteurs au nombre desquels on peut citer : la stratégie, la technologie, la taille, la diversité des activités, leur complexité, leurs interaction, l'existence d'un référentiel externe, les cultures des personnels et dirigeants, la traçabilité des flux internes, l'horizon de la prévision possible, la réversibilité des choix, la nature des risques encourus etc. En somme, selon Bouquin (2009, p.609) tous les facteurs qui ont une influence sur les modalités d'organisation des processus de l'entreprise. Et comme on peut en déduire, c'est tous ces facteurs qui font que le contrôle peut être différent d'une organisation à une autre. Donc le contrôle ou les outils de contrôle revête un caractère contingent [A. Burlaud, (2009),

p.597]. Ainsi la fonction contrôle en tant que partie intégrante de la technostucture, dépendra de la structuration globale de l'organisation [N. Berland, (2004)]. D'après justement Berland (2004), « il suffit pour s'en convaincre de se référer aux petites annonces publiées dans les journaux. Selon la taille des entreprises, le contrôleur de gestion s'occupera, outre du calcul des coûts, des budgets et des tableaux de bord, de la comptabilité, de l'audit opérationnel, de la gestion ou encore de la paye » [N. Berland, (2004), p.6]. Bref, ce que Moseley (1972) semble lister dans son étude comme responsabilités du contrôleur. Ce qui n'est pas de nature à faciliter l'appréhension du contrôle dans l'organisation, qui peut ainsi varier d'une organisation à une autre, d'un temps à un autre.

Ainsi selon Danziger (2009, p.635), « la polysémie du terme contrôle est source d'ambiguïté, puisque le mot recouvre deux notions : *d'une* part les travaux qu'effectue le contrôleur, d'autre part, la finalité de son métier ». Heureusement que cette ambiguïté n'empêche pas toute tentative de définition du contrôle. Ainsi, Bouquin (2009) le définit comme « ensemble de dispositifs et de processus intentionnels ou pas orientant les comportements ». Il peut renfermer selon Burlaud (2009) le contrôle de gestion, le contrôle par la hiérarchie, le contrôle par la règle, le contrôle par les audits, le contrôle par le marché, le contrôle par la culture, le contrôle par le clan. Chacun de ces modèles de contrôle s'appuie implicitement ou explicitement sur une représentation de l'entreprise, ou plus généralement de l'organisation contrôlée. Les six axes du contrôle, peuvent être aussi des stratégies de contrôle possibles il n'en demeure pas moins pour les quatre leviers de contrôle développés par Simon [H. Bouquin, (2009)]. Donc autant de raisons qui peuvent faire que le contrôle varie d'une organisation à une autre, d'un moment de la vie de l'organisation à un autre. Car la « variété des situations rencontrées dans la vie d'une organisation et la multiplication des acteurs et de forces en présence font qu'aucun outil de contrôle ne peut seul canaliser tous les comportements » [A. Burlaud, (2009), p.602]. Donc autant alors les multiplier pour orienter les comportements au sein de l'organisation.

Ceci dit le contrôleur peut exercer un métier aux contours imprécis, car le titre même du contrôleur « recouvre des réalités différentes suivant le poste occupé » [R. Danziger, (2009), p.639] du *scorekeeper*, il peut passer au coach. Ce a qui fait dire d'ailleurs à Danziger (2009) qu' : « en fait, s'il est clair qu'un ingénieur à une vocation technique et qu'un chef de publicité lance et administre la politique de rayonnement des marques, le domaine du contrôleur de gestion dépend de facteurs contingents différents suivant la firme, la période, les circonstances, les jeux de pouvoir... » [R. Danziger, (2009), p.635]. Et selon ce dernier

justement, il n'est pas étonnant de voir que la perception des tiers soit brouillée. Donc finalement, il n'est pas étonnant de voir Moseley (1972) déboucher sur les conclusions qu'il présente dans son étude à savoir que les personnes chargées des responsabilités du contrôle n'ont pas les mêmes appellations et les missions dans les différentes organisations étudiées. En tout cas, ses conclusions n'étonneront personne aujourd'hui si une telle étude de ce genre devrait être conduite. Car il faut rappeler que les anglo-saxons d'une manière générale sont passés de la notion de « *comptroller* » à celle de « *controller* » [H. Bouquin, (2005)]. C'est-à-dire d'un responsable de la comptabilité à un responsable aux compétences étendues. Des compétences étendues qui peuvent difficilement être assumées par une seule personne qui serait le seul contrôleur.

Les activités de contrôle même si elles ne sont pas assumées par une seule personne comme l'étude de Moseley (1972) veut que ça soit le cas, elles ne sont pas exclusives les unes des autres, car elles « se combinent selon les proportions qui sont la recette secrète de chaque dirigeant et de chaque organisation » [A. Burlaud, (2009), p.598]. Elles se complètent donc.

Nous disposons donc assez d'éléments maintenant pour dire que l'article de Moseley (1972) n'a pas assez d'intérêt, en tout cas pas pour nous. Car aujourd'hui ni la recherche comme on l'a vu, ni les entreprises et « il suffit pour s'en convaincre de se référer aux petites annonces publiées dans les journaux » [N. Berland, (2004), p.6], ne semblent dire que la fonction contrôle signifie la même chose pour tout le monde et doit ainsi être assumée par une seule personne qui serait le seul contrôleur. Le vrai mythe serait de croire à cela aujourd'hui.

Car comme Bouquin (2009) le dit : « Il y a des contrôles, comme il y a des stratégies » [H. Bouquin, (2009), p.609]. Et nous, nous enchainons, il y a des contrôleurs, comme il y a des contrôles...

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES :

Berland N. [2004], *Mesurer et piloter la performance*, Ed. de la Performance, Paris

Bouquin H. [2005], *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, Ed. EMS, Paris

Bouquin H. [2009], *Contrôle et stratégie (in Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et Audit)*, Ed. Economica, Paris

Bouin X, et François – Xavier S. [2004], *Les nouveaux visages du contrôle de gestion, outils et comportements*, Ed. Dunod, Paris

Burlaud A. [2009], *Contrôle et Gestion (in Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et Audit)*, Ed. Economica, Paris

Danziger R. [2009], *Contrôleur de gestion (in Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et Audit)*, Ed. Economica, Paris

Moseley, R. [1972], *Controller : A Mythical Executive ? Manafement Accounting*