

Contrôleur de gestion : une profession à dimension relationnelle ?

Marc Bollecker¹

Résumé

L'intérêt croissant accordé par la littérature à la dimension relationnelle de la fonction de contrôleur de gestion conduit à s'interroger sur les déterminants de celle-ci. En nous appuyant sur les théories de la contingence structurelle, les résultats d'une analyse de 198 annonces d'offres d'emplois semblent indiquer une influence de la taille et de la multinationalité des organisations, sur le profil relationnel des contrôleurs.

Mots clés - Contrôle et contrôleur de gestion, offres d'emplois

Abstract : Controller : a profession with a interpersonal dimension ?

The growing emphasis literature places on the interpersonal dimension of the position of management controller leads us to ask ourselves questions on the determinants of this position. Based on the study of structural contingency theories, the results of the analysis of 198 employment ads are presented in this article. They seem to indicate the influence of the size and the multi-nationality of organizations on the controller's profile.

Keywords – Controller, management controlling, employment advertisements

¹ Doctorant à l'IAE de l'Université de NANCY II, GREFIGE (Groupe de Recherche en Economie Financière et en Gestion des Entreprises), Coordonnées privées : 4 rue des écoles 68500 ISSENHEIM. Téléphone : 03.89.74.18.07. Courrier électronique : m.bollecker@univ-mulhouse.fr

La dimension relationnelle dans le domaine du contrôle de gestion a été abordée par de nombreux auteurs (Argyris, 1952, Hofstede, 1977, Hopwood, 1972...) par le biais de travaux empiriques concernant les aspects comportementaux, sociopolitiques, organisationnels ou encore sociétaux (Naro, 1998, p. 46). Ces contributions se focalisent exclusivement sur les relations entre les responsables opérationnels et leurs supérieurs hiérarchiques, réduisant les interactions avec le contrôleur de gestion à la portion congrue.

La « littérature conceptuelle » s'interroge cependant sur ces dernières par le biais de nombreuses réflexions sur la rénovation des systèmes de contrôle de gestion et sur la transformation de la fonction du contrôleur de gestion (De montgolfier, 1996, Besson, Bouquin, 1991, Dupuy, 1990, Danziger, 1995). Le profil relationnel de ce dernier peut être légitimé pour au moins quatre raisons :

- l'adaptation de l'organisation à un environnement turbulent passe par ses systèmes d'information. Le contrôle de gestion peut ainsi préparer les individus aux changements par le biais de scénarios, ce qui nécessite des qualités de communication (Ardoin, 1994, p. 43).
- pour mieux cerner le fonctionnement complexe des organisations, les systèmes de contrôle de gestion doivent être adaptés aux besoins des utilisateurs (De longeaux, 1994, p. 20). Pour ce faire, le contrôleur de gestion doit quitter son bureau et comprendre les besoins des hommes de terrain (Lebas, 1995).
- les aspects relationnels du contrôleur de gestion sont importants dans sa mission intégratrice qui consiste à garantir la convergence des buts des différents membres de l'organisation (Halgand, 1996, Lemaitre, 1993, Lebas, 1995, Danziger, 1995).
- dans les systèmes de contrôle de gestion décentralisés, la communication est nécessaire pour susciter les attitudes et les prises de décision adéquates (Van der ghinst, 1995, p. 9).

Les travaux empiriques relatifs aux interactions entre le contrôleur de gestion et les autres acteurs du système se focalisent surtout sur cette dernière assertion. Ils portent sur l'étude des différents degrés d'intervention des contrôleurs de gestion dans la prise de décision.

Dans la première partie de cette contribution, nous montrons que l'approche contractualiste du contrôle qui néglige l'aide à la décision, occulte par conséquent le profil relationnel du contrôleur de gestion qui est cependant central dans les approches conventionnalistes. Les travaux émanant de ce deuxième courant considèrent notamment que la taille de l'organisation influe sur le degré d'intervention du contrôleur de gestion dans la prise de décision et implicitement sur la nécessité de mettre en œuvre ses aptitudes relationnelles. Dans la deuxième partie, nous présentons les résultats d'une étude des annonces d'offres d'emplois. Celle-ci a pour objet de montrer l'impact de la taille et de l'internationalisation des organisations sur le profil relationnel des contrôleurs de gestion.

1. Du contrôle de la coopération à la coopération dans le contrôle

La nature de la fonction exercée par les contrôleurs de gestion diverge selon les théories relatives aux systèmes de contrôle qui peuvent être scindées en deux catégories (Langevin, 1996) : les théories contractualistes et les théories conventionnalistes.

1.1. Une dimension relationnelle superflue

Les théories contractualistes du contrôle sont particulièrement bien représentées par la théorie de l'agence qui a fait l'objet de nombreux travaux dans le domaine du contrôle de gestion (Masse, 1996, p. 22). La théorie de l'agence met en valeur l'opportunisme des agents recrutés par un principal pour exécuter en son nom une tâche quelconque, qui implique la délégation à cet agent d'un certain pouvoir décisionnel (Jensen, Meckling, 1976).

Pour combattre l'opportunisme, un dispositif d'incitation et de contrôle est mis en place dont le contrôle de gestion fait partie. Le contrôleur intervient alors à deux niveaux :

- a priori de l'action, en définissant la norme à laquelle l'agent est susceptible de s'y astreindre et la récompense à laquelle elle est reliée. Le contrôleur de gestion étant considéré dans cette optique comme un expert en normes (Besson, Bouquin, 1991, p. 64), les interactions avec les décideurs opérationnels sont négligées puisqu'il apparaît alors « *un clivage entre le contrôleur et l'opérationnel, le champ du contrôle et le champ de l'action se trouvent dissociés. Autrement dit, le contrôle est « externe » dans la mesure où il échappe à l'acteur* » (De montgolfier, 1996, p. 336).

- a posteriori de l'action pour mesurer la performance (Langevin, 1996, p. 30) par rapport à la norme. Il s'inscrit dans ce cadre, dans une logique de « contrôle policier » (Boisvert, 1994) qui informe les gestionnaires du moindre écart qui est constaté, et qui les sanctionnent ou les récompensent. De ce fait, l'objet du contrôle consiste à surveiller les activités des collaborateurs, de contrôler leur coopération. La définition de Anthony et Dearden (1980) illustre cette approche, puisque le contrôle de gestion est considéré comme "un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et effectivement employées de façon utile pour la réalisation des objectifs de l'organisation ».

Les acteurs locaux détenant les compétences et les connaissances qu'ils mettent en œuvre de façon rationnelle, l'aide à la décision est exclue de la fonction (Langevin, 1996, p. 18). La mission à vocation relationnelle de conseil en gestion n'est que mineure, puisqu'elle ne consiste qu'à la réalisation d'études économiques et financières ponctuelles (Malo, Mathe, 1998, p. 292).

Les aspects relationnels impliquant le contrôleur de gestion sont donc largement occultés aussi bien pour les aspects d'aide à la décision que pour la dimension organisationnelle d'intégration ou de coordination. En effet, le contrôle de gestion n'est pas dans ces théories un processus participant à la convergence des buts (Bescos, 1995, p. 36).

1.2. La coopération dans l'aide à la décision

A la différence des théories contractualistes, les théories conventionnalistes focalisent leur attention sur l'aide à la décision en se fondant sur « l'incertitude à laquelle sont confrontés les acteurs-décideurs » (Langevin, 1996, p. 30). En raison de la rationalité limitée des individus (Simon, 1947) qui restreint les possibilités de choix des décideurs, il est nécessaire d'alimenter ces derniers en information pour que l'organisation puisse répondre à l'environnement incertain (Cyert, March, 1970). La responsabilité de fournir des informations peut être confiée non seulement aux sous-unités elles-mêmes, mais aussi à des experts. Le décideur peut en effet se faire assister par des experts (Roy, 1985) qui ont notamment le temps et les techniques pour réaliser des analyses (Mintzberg, 1998, p. 44). Le contrôle de gestion est alors considéré comme un système d'information utilisé par les décideurs, qui collecte, traite et diffuse de l'information provenant de l'intérieur de l'organisation ou directement de l'environnement.

Cette vision du contrôle de gestion tournée vers l'aide à la décision, a comme conséquence un glissement :

- sémantique de la notion de contrôle vers celle de maîtrise voire de pilotage,
- métaphorique du rôle de « chien policier » du contrôleur de gestion vers celui de « chien guide pour malvoyant » dont la mission est de diriger et d'orienter les gestionnaires (Boisvert, 1994).

Dans cette perspective, le contrôleur de gestion est "l'homme qui informe, conseille, facilite la gestion et non pas celui qui vérifie inspecte et réprimande" (Ardoin, Jordan, 1978, p. 104). Le profil relationnel des contrôleurs de gestion semble alors justifié non seulement pour aider les décideurs à effectuer leurs choix, mais aussi pour les aider à comprendre le fonctionnement du système de pilotage qui relève de coopérations étroites entre ces deux acteurs (Lorino, 1997, p. 93). La mission du contrôleur de gestion passe alors de celle d'expert en normes à celle d'animateur du processus d'apprentissage, qui produit et diffuse de l'information (Besson, Bouquin, 1991, p. 64).

L'aide à la décision dans les systèmes de contrôle de gestion, peut être constatée au moins à deux niveaux distincts (Löning, Pesqueux, 1998) :

- un niveau informationnel : le contrôleur de gestion peut en effet tenir le rôle de "conseiller du prince" qui consiste simplement à fournir des chiffres et des études aidant le décideur à justifier son choix.
- un niveau cognitif : dans une vision plus engagée de la relation, le contrôleur de gestion constitue le "fou du roi", qui aide le décideur à remettre en cause ses raisonnements implicites, ses certitudes et ses hypothèses. Le rôle du contrôleur de gestion dans cette perspective, est non seulement de fournir de l'information, mais aussi "d'accompagner" celle-ci le plus près possible de l'action, en interrogeant les « possibles et impossibles » du décideur (à travers des chiffres, des études et rapports, des échanges directs).

L'implication du contrôleur de gestion dans la prise de décision constitue une réalité puisque dans les organisations, la relation de coopération entre le contrôleur de gestion et le décideur est en constante évolution depuis plus de deux décennies comme le montrent les enquêtes menées par les chercheurs de l'école HEC (Jordan, 1998). Les résultats de ces études montrent notamment que la coopération dans la prise de décision entre contrôleur de gestion

et opérationnels s'est intensifiée en matière de suivi et d'analyse des résultats mensuels, particulièrement dans la phase active de la préparation des actions correctives. Dans leurs relations avec les dirigeants, les contrôleurs de gestion ont vu leurs interactions s'affaiblir en fréquence, mais ont gagné en contenu.

Le degré d'intervention des contrôleurs de gestion dans la prise de décision, élément de la dimension relationnelle de la fonction, semble être lié notamment à la taille des organisations comme en témoignent les trois contributions empiriques suivantes.

1.3. La taille de l'organisation : un déterminant de la dimension relationnelle ?

En caractérisant l'aide à la décision par la force de proposition des contrôleurs de gestion et par leur participation aux choix qui seront mis en œuvre, Reichmann (1988, p. 39) montre que l'accroissement de la taille de l'organisation contribue à renforcer un profil de contrôleur de gestion considéré comme une force de proposition. Dans les petites entreprises, la participation à la prise de décision est plus importante que dans les grandes structures dans la mesure où le contrôleur de gestion participe souvent à la réalisation de ce qui est décidé. Dans les deux cas, les interactions avec les décideurs sont une nécessité dans la fonction de contrôleur de gestion.

Une étude de Chiapello (1990) montre que la fonction « technique » du contrôleur de gestion est plus adaptée aux petites structures et que dans les organisations de plus de 2000 personnes le profil des contrôleurs de gestion correspond plus à celui d'un consultant ou d'un conseiller². La dimension relationnelle de la fonction semble alors plus importante dans les secondes que dans les premières.

De même, Bühler (1979) distingue trois degrés d'intervention du contrôleur de gestion : la compilation de documents, l'aide au diagnostic, l'aide à la décision.

- L'aide au diagnostic peut être constatée dans les organisations de grande taille et à technologie rigide.
- Dans les entreprises à taille « modérée » et à complexité interne élevée susceptible d'avoir des difficultés de coordination, le contrôleur de gestion a tendance à intervenir dans l'aide à la décision.
- Dans les entreprises où la technologie est souple, les contraintes externes fortes, et dans lesquelles l'organigramme est aplati, l'auteur constate que le contrôleur de gestion a plutôt tendance à compiler des documents. La taille de l'organisation n'a pas d'influence dans ce cas.

Les contributions qui précèdent ne permettent pas de dégager des résultats « linéaires » concernant le déterminisme de la taille des organisations sur la dimension relationnelle de la fonction, appréhendée au travers de l'aide à la décision.

² Cette assertion repose sur la perception que les différents acteurs de l'entreprise se font du rôle du contrôleur de gestion. Les opérationnels mettent l'accent sur la partie technique du travail des contrôleurs, et les directeurs sur la partie conseil et aide à la décision.

Le recours aux théories de la contingence structurelle contribue à apporter des éléments de réponses permettant de se positionner par rapport à ces antinomies. Ce courant postule que l'accroissement de la taille de l'organisation conduit à la spécialisation du travail³, dans la mesure où les activités de l'entreprise deviennent de plus en plus différenciées⁴ (Mintzberg, 1982, p. 217). Cette différenciation nécessite une plus grande intégration⁵ (Lawrence, Lorsch, 1967) des différentes unités pour l'atteinte des objectifs globaux de l'organisation qui ne peut plus être garantie par un seul dirigeant. L'intégration est alors assurée par le développement de mécanismes de planification et de contrôles (Kalika, 1995, p. 224) qui conduisent à une distinction plus nette entre opérateurs, analystes et cadres, et au développement des procédures, des communications formelles (Mintzberg, 1982, p. 219).

« Plus une entreprise possède un système de planification et de contrôle développé, plus elle a tendance à recourir à l'écrit, notamment dans l'élaboration de ses procédures et dans ses communications » (Kalika, 1986, p. 115).

La dimension relationnelle dans l'organisation tend alors à s'estomper. En effet, la standardisation ou en d'autres termes les règles impersonnelles, caractéristiques de la bureaucratie, conduisent à l'isolement des différents niveaux hiérarchiques (Crozier, 1963).

Il découle des acceptions qui précèdent, que dans les entreprises de grande taille les profils relationnels des individus sont moins une nécessité que dans les petites structures, puisque le mode de communication formel tend à se développer.

La théorie de la contingence structurelle peut également servir de base de raisonnement en matière d'accroissement de la taille des services de contrôle de gestion. L'accroissement de la taille de l'organisation et donc du contrôle de gestion contribue à standardiser et à formaliser ce dernier à au moins deux niveaux :

- La coordination des prévisions budgétaires est assurée dans les filiales des groupes, par un épais manuel de procédure qui contraint les acteurs à utiliser un mode de raisonnement commun (Gervais, 1989, p. 564).
- Pour assurer le contrôle des divisions, les organisations exploitent les systèmes de reporting pour synthétiser les informations relatives aux réalisations de toutes les unités du groupe. Pour garantir cette synthèse des informations, un langage universel (en général financier) et des procédures communes à toutes les branches de l'entreprise (Schmitt, Nora, 1997, p. 15) sont nécessaires.

Conformément aux théories de la contingence structurelle, cette « bureaucratisation » du système confère à l'ajustement mutuel et donc à la dimension relationnelle une place secondaire. Nous en déduisons deux propositions qui seront testées dans la suite de cet article.

La dimension relationnelle de la fonction des contrôleurs de gestion est moins importante lorsque :

- les procédures de planification s'intensifient (Proposition 1)

³ la spécialisation est la réduction de la variété des tâches d'un poste de travail (spécialisation horizontale) et de l'appauvrissement de celui-ci (spécialisation verticale) (MINTZBERG H., 1982, p. 87)

⁴ La différenciation exprime les différences d'attitude et de comportement des individus.

⁵ L'intégration exprime la qualité de la collaboration qui existe entre les départements qui doivent unir leurs efforts.

- les systèmes de reporting se développent (Proposition 2).

Au travers de ces deux propositions, cette contribution cherche à montrer que l'accroissement de la taille des organisations et donc des systèmes de contrôle de gestion (conduisant au développement d'une formalisation et à une standardisation du travail des contrôleurs de gestion) ont comme conséquence une atténuation des aspects relationnels de la fonction.

2. Une analyse de la dimension relationnelle au travers des offres d'emplois

La dimension relationnelle de la fonction peut être appréhendée au travers des annonces d'offres d'emplois des contrôleurs de gestion. Celles-ci font état de différents rôles relationnels tel que celui de conseil, d'animateur, de formateur et de médiateur, voire d'interprète (Dumoulin, 1983). Ces rôles requièrent des aptitudes spécifiques des candidats, en particulier la force de persuasion, l'animation, le dialogue, la négociation, la conviction que l'on peut regrouper sous le vocable de la communication.

Cette partie consiste, par le biais de l'analyse des annonces d'offres d'emplois, à confirmer l'importance de la dimension relationnelle du contrôle de gestion dans les organisations conformément aux résultats des contributions évoquées précédemment, et de tester les propositions formulées. La méthodologie adoptée pour le test de ces propositions est présentée dans un premier temps. Nous exposons les résultats généraux de l'étude et ceux de l'impact de la taille sur le profil relationnel, respectivement dans un deuxième et dans un troisième temps.

2.1. Méthodologie

L'analyse des annonces d'offres d'emplois a déjà constitué le support de nombreuses recherches aussi bien dans le domaine du contrôle de gestion en France (Marie, 1982, Dumoulin, 1983, Nobre, 1998), et en Allemagne (Bramsemann, 1978, Ziegenbein, 1979, Gege, 1981), que dans celui de la gestion des ressources humaines (Duyck, 1990, Duyck, 1998). Les annonces d'offres d'emplois correspondent à une sorte de dévoilement des pratiques dans les organisations. En effet, il s'agit de l'expression spontanée des besoins exprimés par l'entreprise (Dumoulin, 1983), correspondant à un profil de poste. En ce sens, quand bien même les annonces ne correspondent pas à des faits observés, « il est raisonnable de penser que certains éléments peuvent avoir un statut proche du commencement de preuve tel qu'il est défini par les juristes » (Nobre, 1998, p. 751).

L'utilisation des offres d'emplois doit cependant être appréhendée avec réserve. Il peut y avoir en effet une différence entre la déclaration d'intention et la pratique (Nobre, 1998). D'une part, les entreprises peuvent en effet omettre d'indiquer certaines aptitudes dans les offres d'emplois et les requérir ultérieurement. D'autre part, le candidat recruté peut ne pas être « conforme » à l'offre.

Notre démarche a consisté à analyser un hebdomadaire français, spécialisé dans le domaine des offres d'emplois de cadres (« Courrier cadres » de l'Apec) et plus

particulièrement les annonces concernant les postes de "contrôleur de gestion". 198 annonces correspondant à un an d'offres d'emplois pour la période du 01 juillet 1996 au 30 juin 1997 ont été analysées.

La démarche d'analyse est la suivante :

- Une grille d'analyse a été constituée dans un premier temps, regroupant les principales caractéristiques apparaissant de manière récurrente dans les offres d'emplois des contrôleurs de gestion. Huit caractéristiques ont été relevées et codifiées : l'effectif, la structure (entreprise indépendante, filiale, groupe), le service auquel le futur candidat sera rattaché, le secteur d'activité de l'entreprise, les tâches assignées au contrôleur de gestion (huit sous-rubriques), le caractère national ou international de l'entreprise, la dimension relationnelle. Cette dernière regroupe différentes aptitudes : communication, aptitudes ou sens relationnel, pédagogie, travail en groupe, écoute, diplomatie, dialogue, savoir créer une relation de confiance... Selon que ces aptitudes apparaissent ou non dans les annonces, nous les avons codifiées selon un mode dichotomique (O, N). L'outil de traitement des données utilisé est le tableur Excel 97, aussi bien pour la saisie des variables dans un tableau que pour le tri des données.
- Dans un deuxième temps, différentes caractéristiques générales des offres d'emplois de contrôleur de gestion ont été identifiées.
- Dans un troisième temps, un regroupement par taille (en fonction des deux variables de taille que nous avons définies précédemment) a permis de dégager des tendances par famille et des distinctions entre celles-ci.
- Pour le test de nos deux propositions, le développement des systèmes de reporting ainsi que l'intensification des procédures de planification seront mesurés au travers d'un des facteurs explicatifs de ces phénomènes : la taille des organisations. D'autres variables tel que le secteur d'activité pourraient être envisagées. Cependant, la faible représentativité du secteur commercial dans notre échantillon, nous a conduit à rejeter cette possibilité. Ce choix résulte donc des limites de notre méthodologie (qui présente des informations synthétiques), ainsi que des théories de la contingence structurelle qui établissent une corrélation entre le développement des procédures et la taille des organisations.

2.2. Activités des contrôleurs de gestion et positionnement des postes

Notre échantillon est constitué de 93 entreprises de moins de 1000 personnes (soit 47 %), et 105 entreprises supérieures à cet effectif (soit 53 %), que nous considérons respectivement comme des petites et moyennes entreprises, et de grandes entreprises.

La répartition des entreprises qui recrutent des contrôleurs de gestion par secteur d'activité est présentée dans le tableau 1.

Tableau 1 : Répartition sectorielle des annonces

	Commerce	Services	Industrie	Non	Total
--	----------	----------	-----------	-----	-------

				identifié	
Effectif ⁶ < à 1000 personnes	2,5 %	20,2 %	24,2 %	0 %	46,9 %
Effectif > à 1000 personnes	3,5 %	14,1 %	33,8 %	1,7 %	53,1 %
Total	6 %	34,3	58 %	1,7 %	100 %

Deux caractéristiques des postes parus dans l'hebdomadaire peuvent être identifiées dans les annonces : les différentes activités assignées aux contrôleurs de gestion et le positionnement des postes dans la structure de l'entreprise.

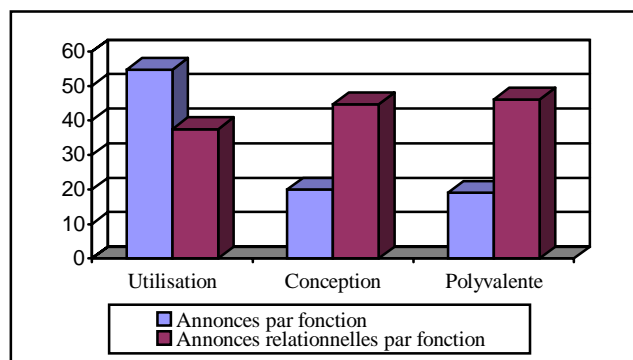
• *Les différentes activités assignées aux contrôleurs de gestion*

Les différentes tâches proposées aux contrôleurs de gestion peuvent être regroupées en trois types d'activités (Graphique 1) :

- Une activité d'utilisation du système de contrôle de gestion : il s'agit de tâches d'exécution qui apparaissent en moyenne dans 55 % des offres d'emplois (67 % des annonces font référence à la planification et l'élaboration ou la participation aux budgets, 81 % au suivi des réalisations, 48 % à l'élaboration du reporting, et 23 % au calcul des coûts de revient).
- Une activité de conception et d'architecture du système : il s'agit d'une activité plus évoluée qui englobe également les audits du système. Elle est citée de manière moins récurrente que la précédente (26 % en moyenne) dans les annonces (44 % des annonces requièrent des tâches d'architecture du système, 8 % d'audit de la fonction).
- Une activité polyvalente : elle correspond à des missions ponctuelles (15 %) et à des activités diverses (23 %) telles que la gestion de la trésorerie, le suivi de la comptabilité, l'élaboration de documents de synthèse, les relations avec les partenaires financiers de l'entreprise, la fiscalité.

Graphique 1 : Nature des activités proposées dans les annonces

⁶ Nous avons pris en considération l'effectif total de l'entreprise. Dans le cas de filiales ou de groupes, nous avons retenu l'effectif de l'ensemble des filiales et du groupe, puisque nous considérons (hypothétiquement) que la taille des services de contrôle de gestion (non mesurable dans l'étude) est liée à celle de l'ensemble de l'organisation.



Parmi les 198 annonces retenues, 80 font référence aux aptitudes relationnelles, soit 40,4 % de notre échantillon. Une distinction est cependant constatée selon la nature des activités du contrôleur de gestion.

Les annonces proposant des activités d'utilisation du système sont celles qui contiennent le moins fréquemment, des aptitudes relationnelles (37,5 % en moyenne). Les contrôleurs de gestion semblent devoir activer celles-ci particulièrement dans le suivi des réalisations (42 %) ⁷ révélant peut-être une implication dans la prise de décision comme l'ont montré les travaux de Jordan (1998). Cependant, les tâches d'élaboration du reporting (36 %), de calcul de coût de revient (33 %) et de planification (39 %) sont moins souvent reliées aux qualités relationnelles témoignant probablement d'une fonction exercée plus souvent dans une « tour d'ivoire ».

Les aptitudes concernant les rapports interindividuels paraissent plus importantes dans les activités polyvalentes et les activités de conception puisque les annonces qui mettent en relation ces éléments sont plus nombreuses (46 % des annonces présentant des activités polyvalentes et 45 % pour les activités de conception).

• *Positionnement des postes*

Trois structures dans lesquelles les contrôleurs de gestion exercent leurs fonctions peuvent être identifiées dans les annonces d'offres d'emplois :

- 43 % sont des filiales,
- 35 % sont des entreprises indépendantes,
- 22 % sont des groupes.

Le profil relationnel du contrôleur de gestion est plus souvent exigé dans les entreprises indépendantes (53 %) que dans les groupes (36 %) ou les filiales (31 %). Ces écarts semblent être liés à la nature des activités exercées dans chacune des structures (Graphique 2). Les activités d'utilisation du système de contrôle de gestion constituent le noyau dur de la fonction du contrôleur dans chacune d'elles. Cependant, ces activités sont plus fréquemment proposées dans les offres d'emplois relatives à des postes à pourvoir en filiales. Dans ces dernières, la conception et l'audit, les missions ponctuelles et les activités diverses sont cependant moins souvent requises que dans les entreprises indépendantes ou dans les groupes.

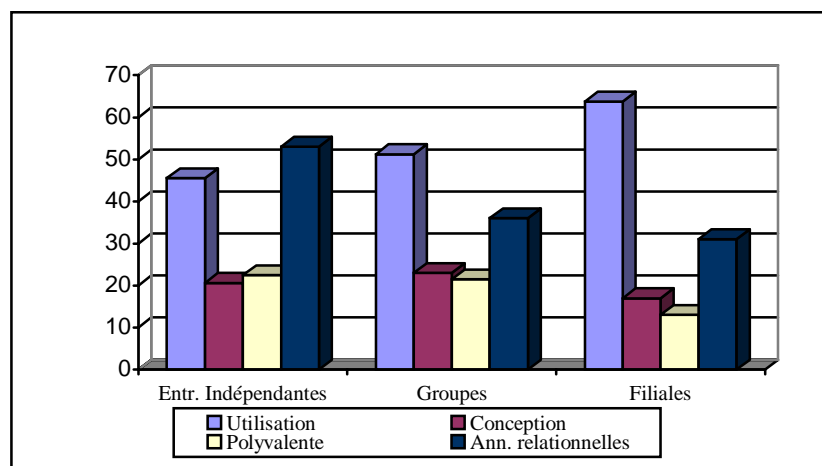
⁷ Pourcentage des annonces contenant cette tâche est à dimension relationnelle

Ce classement des activités confirme celui trouvé par Dumoulin (1983, p. 13) au sens où :

- dans les sièges sociaux les contrôleurs de gestion s'occupent «des problèmes de structure (plan, études économiques et financières, organisation, gestion financière et missions diverses) ;
- dans les filiales, l'accent est mis sur le système d'information et les communications avec le siège (tableaux de bord, informatique, reporting). »

Il en résulte des demandes divergentes d'aptitudes relationnelles dans les annonces (conformément au graphique 1). Dans la mesure où les tâches requises correspondent plus significativement aux activités d'utilisation du contrôle de gestion, les postes proposés dans les filiales sont moins fréquemment à caractère relationnel que ceux à pourvoir dans les groupes ou les entreprises indépendantes.

Graphique 2 : Nature des fonctions par niveaux structurels des postes



2.3. Vers une logique de déterminant structurel

Les résultats précédents sont à nuancer puisque la répartition des activités selon le positionnement des postes fluctue en fonction de la taille et de la nationalité de l'entreprise. La répartition des annonces selon la taille et la nationalité de l'entreprise est la suivante :

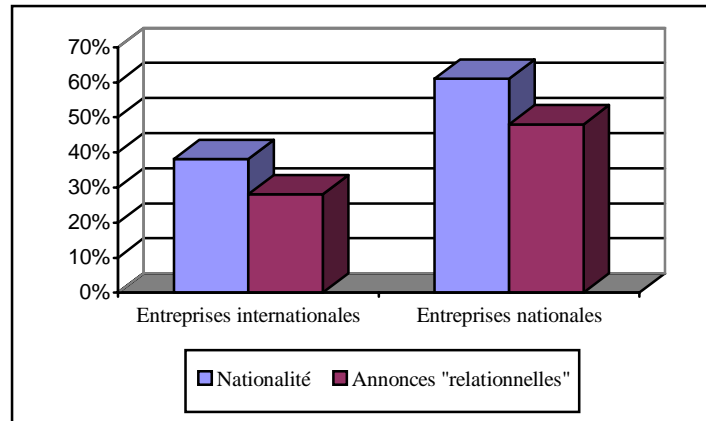
Tableau 2 : Répartition des annonces selon la nationalité et la taille

	Nationales	Internationales
Effectif < à 1000 personnes	31,8 %	15,4%
Effectif > à 1000 personnes	29,2 %	23,6%

Les contrôleurs de gestion sont davantage recrutés dans les grandes entreprises (53 % des annonces) que dans les PME (47 %). Ils sont plus souvent tenus de faire preuve de qualités relationnelles dans les secondes (42 % des PME) que dans les premières (39 % des grandes entreprises).

Les entreprises exerçant une activité dans l'hexagone sont les plus nombreuses à recruter des contrôleurs de gestion et exigent pour 48 % d'entre elles, des aptitudes relationnelles. Ces qualités sont moins souvent requises par les entreprises internationales⁸.

Graphique 3 : Annonces relationnelles selon la nationalité de l'entreprise



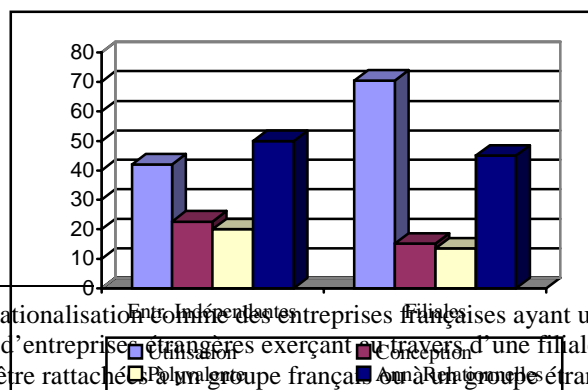
Les petites entreprises nationales paraissent donc exiger plus fréquemment un profil relationnel que les grandes entreprises internationales.

2.3.1. L'importance du profil relationnel dans les PME nationales

Les PME nationales peuvent être considérées comme un archétype de notre échantillon global. La répartition des fonctions à pourvoir dans chaque structure⁹ (Graphique 4) et la fréquence d'apparition de chacune des tâches proposées dans les annonces est semblable à celle de notre analyse globale. Seules les tâches de reporting n'apparaissent que dans un cas sur quatre, ceci étant certainement lié à l'inexistence ou à une faible utilisation de ce type d'outil de contrôle dans les petites structures.

Les structures indépendantes sont plus nombreuses à proposer un emploi aux contrôleurs de gestion (76 %) que les filiales (17 %) ou les groupes (5 %).

Graphique 4 : Nature des fonctions par niveaux structurels dans les PME nationales



⁸ Nous considérons l'internationalisation comme des entreprises françaises ayant une activité à l'étranger (exportation ou filiales) ou d'entreprises étrangères exerçant au travers d'une filiale, leur activité en France. De ce fait, les filiales peuvent être rattachées à l'un des groupes français ou à un groupe étranger.

⁹ Nous n'avons pas intégré pour cette famille les annonces relatives à des recrutements dans les groupes, l'échantillon n'étant pas suffisamment représentatif (3 entreprises).

Les postes de contrôleur de gestion dans les filiales de PME nationales sont la plupart du temps orientés vers des activités d'utilisation du système de contrôle de gestion. Les activités de conception et de polyvalence ne sont citées en moyenne que dans respectivement 18 % et 13 % des annonces.

Dans les entreprises indépendantes, les fonctions des contrôleurs de gestion semblent plus variées. Ils assument en effet plus souvent que dans les filiales, des missions ponctuelles et des tâches diverses, des activités de conception et d'audit et moins fréquemment des tâches de planification, de suivi des réalisations, de calcul de coût de revient et d'élaboration du reporting. L'importance croissante accordée à la polyvalence et à la conception dans ce type de structure, dépasse les considérations techniques. Pour ces activités, le contrôleur de gestion est en effet plus souvent invité (que dans les filiales) à sortir de sa « tour d'ivoire » et à mettre en œuvre ses qualités relationnelles.

Globalement, il en résulte que 49 % des annonces émanant des PME nationales qui exercent exclusivement leurs activités sur le territoire français ont eu l'intention de recruter un contrôleur de gestion à profil relationnel.

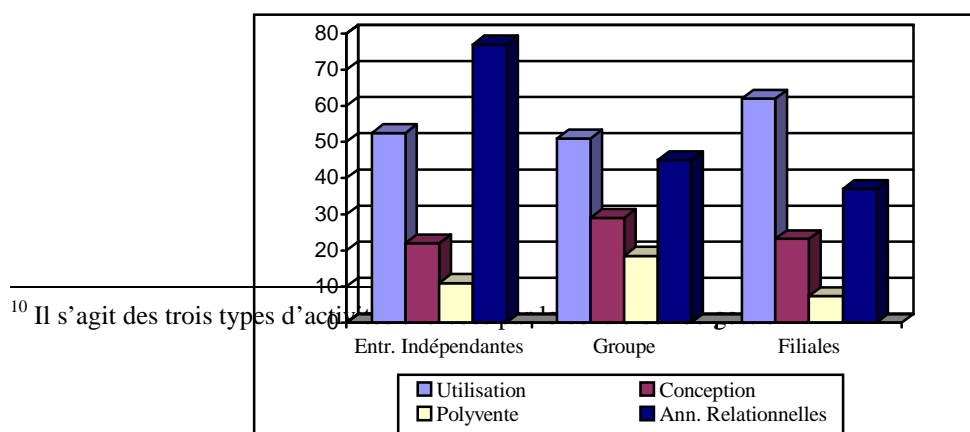
2.3.2. L'augmentation de la taille des organisations : des évolutions contrastées

L'analyse des caractéristiques générales relatives à l'accroissement de la taille de l'entreprise ne révèle que des évolutions mineures. Il en est autrement lorsque l'on étudie de plus près le positionnement des postes dans la structure de l'entreprise.

Le profil « technique »¹⁰ des contrôleurs de gestion se transforme lorsque la taille de l'entreprise augmente. Quand bien même les tâches de planification, de suivi des résultats et d'audit de la fonction apparaissent dans les annonces avec une même fréquence que dans les PME nationales, les activités d'élaboration du reporting (46 % des annonces) d'architecture (55 %), de calcul de coût de revient (26 %) sont plus souvent proposées dans les grandes entreprises nationales (GEN), témoignant d'une fonction souvent plus enrichie.

Pour les GEN, 46 % des annonces d'offres d'emploi font état d'aptitudes relationnelles. Des différences apparaissent cependant en fonction de la position des postes offerts dans la structure de l'entreprise (Graphique 5).

Graphique 5 : Nature des fonctions par niveaux structurels dans les grandes entreprises nationales



Dans les grandes entreprises nationales, les postes sont à pourvoir pour :

- 45 % des annonces, dans les filiales,
- 38 % dans les groupes,
- 15 % dans les structures indépendantes.

Les contrôleurs de gestion des filiales des GEN sont plus souvent amenés à exercer des activités d'utilisation du système que leurs confrères des groupes et moins fréquemment des activités polyvalentes. La conception du système est confiée aussi souvent aux premiers qu'aux seconds, ce qui peut être expliqué par le fait que les contrôleurs de gestion des groupes procèdent à « l'harmonisation des procédures et des instruments de gestion » (Bescos, 1995, p. 461), et les contrôleurs de gestion de filiales mettent en place les outils utilisés localement. Les aptitudes relationnelles sont davantage requises pour les postes à pourvoir dans les groupes (45 % des annonces) que dans les filiales (37 % des annonces). Toutes les activités de la fonction sont reliées plus significativement aux qualités relatives aux rapports interindividuels.

• *Une formalisation des systèmes de contrôle de gestion dans les filiales*

Les postes proposés dans les filiales des GEN, sont moins souvent tournés vers les activités polyvalentes et les activités d'utilisation du système que dans les PME nationales. Les activités de conception sont cependant plus souvent du ressort du contrôleur de gestion de filiales des GEN que de celles des PME nationales. Cette évolution n'a cependant pas pour conséquence de faire sortir les contrôleurs de gestion de leur « tour d'ivoire » (comme cela a été observé lors de l'analyse de l'échantillon global (Graphique 2)).

Cette évolution paradoxale peut être expliquée par le fait que l'accroissement de la taille des organisations a tendance à développer la planification et le contrôle, la standardisation et le recours à l'écrit (Kalika, 1986, p. 113). L'intensification du recours à l'écrit ne peut pas en tant que telle, être constatée dans une analyse des annonces d'offres d'emploi. Néanmoins, compte tenu du fait que la formalisation conduit à une diminution des communications interindividuelles, la réduction du nombre d'entreprises ayant recours à celles-ci peut se traduire par une baisse du nombre d'annonces exigeant des aptitudes relationnelles (nécessaires aux communications). Tel est le cas des filiales des GEN dans lesquelles les contrôleurs de gestion sont moins souvent amenés à utiliser leurs qualités relationnelles (baisse de 8 points) que dans celles des PME nationales.

En examinant le détail des résultats, nous constatons que cette formalisation concerne notamment les activités d'élaboration du reporting et de planification, puisque celles-ci sont reliées moins significativement aux aptitudes relatives aux rapports interindividuels.

• *Le développement de l'ajustement mutuel dans les grandes entreprises indépendantes ?*

Dans ces structures, l'accroissement de la taille de l'organisation influe également sur la nature des activités exercées par le contrôleur de gestion. Le nombre d'entreprises proposant des activités d'utilisation du système de contrôle de gestion augmente avec la taille des

organisations (de 10 points). Les activités polyvalentes sont cependant moins souvent requises.

Cette transformation de la fonction des contrôleurs de gestion vers davantage d'activités relatives à l'utilisation du système n'est paradoxalement pas corrélée à une baisse des demandes de profil relationnel (en contradiction avec le graphique 2). Dans les entreprises indépendantes de grande taille, les contrôleurs de gestion sont invités en effet à mettre en œuvre plus fréquemment (77 % des annonces) que dans les PME indépendantes (50 % des annonces) leurs qualités relationnelles. Ce constat est notamment valable pour les activités de planification et de reporting.

Cette situation peut être expliquée par le fait que les services de contrôle de gestion ne disposent probablement pas, dans ces structures, de contrôleurs de gestion situés en permanence « sur le terrain » comme c'est le cas dans les filiales. En l'absence de « relais » locaux qui permettent le développement des procédures et des outils du système, ainsi qu'une meilleure compréhension de la complexité du terrain, les contrôleurs de gestion dans ces structures sont amenés à sortir de leur « tour d'ivoire », probablement pour assurer la coordination du système par ajustement mutuel.¹¹

Quand bien même des évolutions contrastées sont constatées, aussi bien dans les filiales que dans les entreprises indépendantes, l'accroissement de la taille des organisations influe donc à la fois sur le profil technique du contrôleur de gestion et sur son profil relationnel.

2.3.3. L'internationalisation des organisations : l'influence des systèmes de reporting

Le développement des activités de l'organisation à l'étranger par la création de filiales peut également être considéré comme une augmentation de la taille des entreprises puisqu'elle est généralement accompagnée d'une augmentation de l'effectif. Une transformation des différentes activités exercées par les contrôleurs de gestion est constatée aussi bien dans l'internationalisation de la PME que celle de la GEN.

Les PME internationales (PMEI) de notre échantillon recrutent leurs contrôleurs de gestion en majorité pour leurs filiales (en évolution de 29 points par rapport à la PME nationale). Un tiers des postes est proposé dans les entreprises indépendantes et 20 % dans les groupes. Les tâches proposées aux candidats présentent des différences par rapport à la PME nationale dans la mesure où le nombre d'entreprises leur assignant des activités :

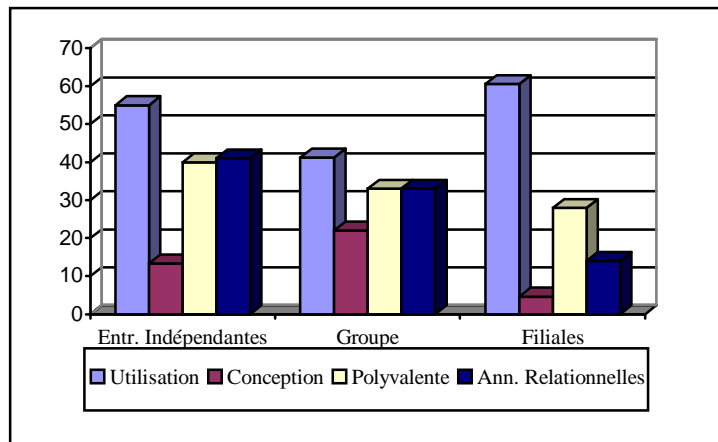
- de reporting, de missions ponctuelles et d'activités diverses, s'accroît considérablement (augmentation respective de 43 points, de 4 points et de 22 points par rapport à la PME nationale !),
- d'architecture, diminue significativement (baisse de 28 points par rapport à la grande entreprise nationale et de 20 points par rapport à la PME nationale !).

Cette orientation professionnelle dans les PMEI conduit à des profils moins relationnels puisque les entreprises exigeant des contrôleurs de gestion des qualités relatives aux rapports interindividuels, sont moins nombreuses (27 %) que les PME nationales (49 %).

¹¹ Coordination par communication informelle (MINTZBERG, 1982, p. 19)

Pour chaque tâche de la fonction, les aspects relationnels sont en effet largement moins revendiqués.

Graphique 6 : Nature des fonctions par niveaux structurels dans les petites entreprises internationales



Dans les PMEI, les activités d'utilisation du système sont plus fréquemment requises lorsque le poste est à pourvoir dans les filiales, que dans les entreprises indépendantes ou les groupes. Les activités polyvalentes et de conception sont cependant plus souvent assignées aux contrôleurs de gestion dans ces deux dernières structures. Il en résulte un profil relationnel moins souvent exigé par les filiales (14 % des annonces) que par les groupes (33 % des annonces) ou par les entreprises indépendantes (41 %).

L'internationalisation de la PME a comme conséquence une transformation de la mission assignée aux contrôleurs de gestion de filiales. Les différentes activités d'utilisation du système suivent une évolution divergente. Quand bien même les tâches de calcul de coûts de revient et de suivi des réalisations sont moins souvent requises, la planification et l'élaboration du reporting sont plus fréquemment proposées aux candidats (augmentation de 17 points). Le profil de ces derniers est par ailleurs souvent plus polyvalent que celui de leurs confrères des PME nationales.

Les aptitudes relationnelles sont moins requises lorsque les filiales des PME sont tournées vers l'international (baisse de 31 points). Cette évolution paradoxale de la fonction (des activités polyvalentes ont plutôt tendance à exiger un profil relationnel que les tâches d'utilisation du système – c.f. Graphique 2) est probablement liée à une standardisation et à une formalisation très marquées du système de contrôle de gestion dans les entreprises internationales et particulièrement dans les filiales.

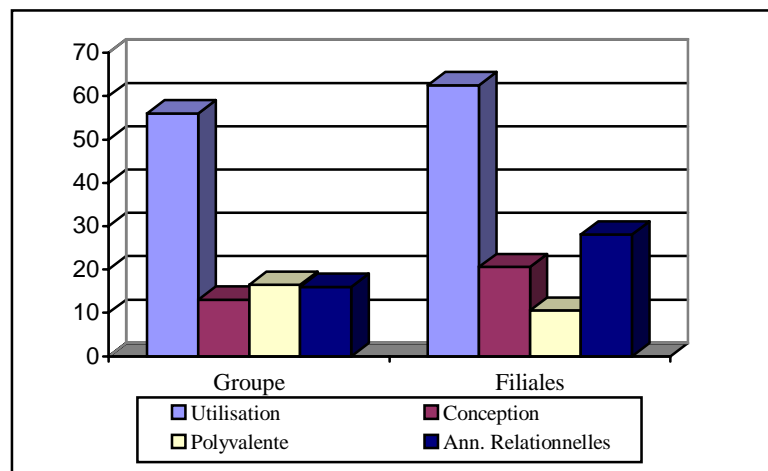
Le système de reporting est probablement plus standardisé et plus formalisé qu'en PME nationale, ce qui conduit à une baisse significative (de 30 points) de la proportion d'annonces qui requiert simultanément des activités de reporting et des aptitudes relationnelles. La même évolution peut être constatée pour les activités de planification.

L'internationalisation des PME indépendantes conduit à une évolution identique des profils techniques et relationnels des contrôleurs de gestion. L'accroissement de la distance

géographique ne permet probablement plus de se passer de « relais » locaux comme c'est le cas dans les entreprises indépendantes nationales. Les tâches de reporting étant plus souvent du ressort des contrôleurs de gestion (60 % des annonces) que dans les PME nationales indépendantes (14 % des annonces), les qualités relationnelles sont moins souvent exigées par les recruteurs.

Comme pour l'internationalisation de la PME, celle de la grande entreprise est également caractérisée par le fait que les contrôleurs de gestion exercent davantage des tâches de reporting, de missions ponctuelles et des activités diverses (augmentations respectives de 33 points et de 20 points) et moins fréquemment des tâches de conception (baisse de 15 points) que dans les GEN. Cette orientation vers des activités d'utilisation du système de contrôle de gestion nécessite moins souvent des aptitudes relationnelles (baisse de 19 points). Dans la GEI, les postes proposés sont des emplois à pourvoir principalement en filiales (70 %) et dans les groupes (26 %).¹²

Graphique 7 : Fonctions et niveaux structurels des postes dans les grandes entreprises internationales



Dans les filiales, les contrôleurs de gestion sont autant tournés vers les activités d'utilisation du système que dans celles des grandes entreprises nationales. Ils prennent cependant plus souvent en charge des tâches de reporting (72 % des annonces) que dans les GEN (52 %), et sont plus souvent polyvalents (augmentation de 3 points). Le profil relationnel est moins souvent sollicité dans les annonces des filiales de GEI pour probablement la même raison que dans l'internationalisation de la PME : le développement de la standardisation et du formalisme du système de contrôle de gestion et notamment du reporting.

Le contrôleur de gestion de groupe exerce plus souvent des activités d'utilisation du système dans les GEI que dans les groupes des GEN. Les activités de conception et polyvalentes sont moins souvent citées. L'internationalisation conduit le contrôleur de gestion

¹² Nous n'avons pas intégré pour cette famille les annonces relatives à des recrutements dans les entreprises indépendantes, l'échantillon n'étant pas suffisamment représentatif (2 entreprises).

de groupe a exercer une fonction plus technique, puisque les aptitudes relationnelles ne sont exigées que dans 16 % des cas (45 % en GEN).

L'internationalisation des organisations influe donc considérablement sur le profil technique et relationnel des contrôleurs de gestion. Dans les PME comme dans les grandes entreprises, dans les filiales comme dans les groupes, le passage à une activité internationale conduit à une diminution substantielle des demandes de profils relationnels.



Discussion

Les résultats présentés dans cet article sont synthétisés dans le tableau 3 qui regroupe les profils les plus demandés en fonction de la nationalité, de la taille et de la structure de l'organisation (voir page suivante).

Tableau 3 : Vision tridimensionnelle de la fonction de contrôleur de gestion

	Entreprises indépendantes	Groupe	Filiales	
Activités nationales	Fonction orientée : - plus souvent vers des activités d'utilisation du système - moins souvent vers des activ. polyvalentes Profil relationnel requis plus fréquemment (77 % des annonces)	Activités : - d'utilisation du système requises par 51 % des entreprises - de conception requises par 29 % des entrep. - polyvalentes requises par 18 % des entrep. Profil relationnel requis par 45 % des entreprises	Fonction orientée : - plus souvent vers des activités de conception - moins souvent vers des activ. polyvalentes et d'utilisation du système Profil relationnel requis moins fréquemment (37 % des annonces)	Grandes entreprises
	Activités : - d'utilisation du système requises par 42 % des entrep. - de conception requises par 23 % des entrep. - polyvalentes requises par 20 % des entrep. Profil relationnel Requis par 50 % des entreprises	<i>Non représentatif</i>	Activités : - d'utilisation du système requises par 70 % des entreprises - de conception requises par 15 % des entrep. - polyvalentes requises par 13 % des entrep. Profil relationnel requis par 45 % des entreprises	Petites et moyennes entreprises

Activités internationales	<p>Fonction orientée : - plus souvent vers des activités polyvalentes et d'utilisation du système - moins souvent vers des activ. de conception</p> <p>Profil relationnel requis moins fréquemment (41 % des annonces)</p>	<p>Activités : - d'utilisation du système requises par 41 % des entreprises - de conception requises par 22 % des entrep. - polyvalentes requises par 33 % des entrep.</p> <p>Profil relationnel requis par 33 % des entreprises</p>	<p>Fonction orientée : - plus souvent vers des activités polyvalentes - moins souvent vers des activ. de conception et d'utilisation du système</p> <p>Profil relationnel requis moins fréquemment (35 % des annonces)</p>	Grandes entreprises
	<i>Non représentatif</i>	<p>Fonction orientée : - plus souvent vers des activités d'utilisation du système - moins souvent vers des activ. de conception et polyvalentes</p> <p>Profil relationnel requis moins fréquemment (16 % des annonces)</p>	<p>Fonction orientée : - plus souvent vers des activités polyvalentes - moins souvent vers des activ. de conception</p> <p>Profil relationnel requis moins fréquemment (28 % des annonces)</p>	

-  Accroissement de la taille de l'organisation
 Internationalisation de l'organisation



La dimension relationnelle du profil des contrôleurs de gestion est un aspect de la fonction qui est significativement pris en compte par les entreprises, puisque 40,4 % d'entre elles exigent ces aptitudes dans les annonces d'offres d'emplois. Ce résultat converge avec celui trouvé par Jordan (1998, p.8)¹³ au sujet des interactions entre les contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels. Par ailleurs, les qualités relationnelles sont, depuis deux décennies, de plus en plus requises comme en témoignent les aptitudes à la communication qui ont subi une demande croissante dans les annonces d'offres d'emplois des contrôleurs de gestion (Nobre, 1998).

Les résultats présentés dans cette étude conduisent à la fois à confirmer et à nuancer la première proposition. En effet, les profils relationnels des contrôleurs de gestion sont moins souvent exigés simultanément avec des activités de planification, lorsque la taille des organisations augmente. Cette constatation permet de considérer que les procédures de planification sont alors plus développées et constituent un frein à la dimension relationnelle. Cependant, le cas des entreprises indépendantes nous conduit à nuancer la validation de la proposition. L'accroissement de la taille de ces dernières conduit à l'effet inverse, c'est-à-dire à une augmentation du nombre d'entreprises exigeant des aptitudes relationnelles.

Des résultats identiques ont été trouvés pour la deuxième proposition qui est également partiellement confirmée. Le développement des systèmes de reporting conduit à l'atténuation de la dimension relationnelle dans la fonction des contrôleurs de gestion, exclusivement dans les filiales et les groupes.

Dans les organisations tournées vers l'international, nos propositions se vérifient plus significativement. En effet, dans chacune des structures analysées (filiales, groupes, entreprises indépendantes), les annonces contenant simultanément, d'une part, des activités de reporting et des aptitudes relationnelles, d'autre part ces dernières et les activités de planification, sont moins nombreuses que dans le cas d'organisations nationales. Les aptitudes relationnelles sont moins nécessaires du fait du développement de l'écrit et des procédures dans ces organisations. En effet, l'augmentation de la distance géographique, économique et culturelle rend le contrôle plus ardu et nécessite l'élaboration de systèmes de reporting complexes qui représente dans ces entreprises un élément clé du contrôle de gestion (Gervais, 1994).

Ces résultats doivent cependant être considérés avec réserves en raison des limites liées à notre méthodologie d'analyse des offres d'emplois. Un mode de recueil des données plus pertinent tel que l'administration d'un questionnaire, permettrait ainsi de traiter des informations plus fiables que celles émanant d'annonces d'offres d'emplois. Qui plus est, l'éclatement de notre échantillon de 198 entreprises en quatre catégories, diminuent fortement la représentativité de chaque famille.

Ce travail appelle donc à la fois une confirmation et un approfondissement de nos résultats. En effet, la taille des organisations ne peut constituer le seul facteur explicatif de la dimension relationnelle de la fonction des contrôleurs de gestion. Comme l'indiquent les tenants de l'analyse stratégique des organisations, « la structure formelle ne règle pas tout...

¹³ Données recalculées

les acteurs disposent toujours d'une marge de manœuvre qu'ils utilisent pour interpréter, manipuler et biaiser les prescriptions qu'elle contient » (Crozier, Friedberg, 1977, p.147).

Références bibliographiques

- ANTHONY R.N., DEARDEN J. (1980) *Management Control System*, Irwin, Homewood, Illinois, 4^oéd.
- ARDOIN J.L. (1994) « Une nouvelle donne pour le contrôle de gestion », *Revue française de comptabilité*, juin, n° 257.
- ARDOIN J.L., JORDAN H. (1978) *Le contrôleur de gestion*, Flammarion.
- ARDOIN J.L., MICHEL D., SCHMIDT J. (1985) *Le contrôle de gestion*, Publi-Union.
- ARGYRIS C. (1952) *The Impact of Budgets*, Controllershship foundation.
- BESCOS P.L. et alii (1995) *Contrôle de gestion et management*, Montchrestien.
- BESSON P., BOUQUIN H. (1991) « Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion », *Revue Française de Gestion*, janvier-février, pp. 60-71.
- BOISVERT H. (1994) « Le modèle ABC. Du contrôle sanction au contrôle conseil », *Revue Française de Comptabilité*, n° 258, juillet-août, pp. 39-44.
- BRAMSEMANN R. (1978) « Entwicklung und Zukunft des Controllern », *Kosten Rechnung Praxis*, 5, pp. 221-233.
- BUHLER N. (1979) *Contexte, structure et travail du contrôleur de gestion*, thèse de 3^o cycle, Grenoble.
- CHIAPELLO E. (1990) "Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ?", *Echanges*, n° 92, pp. 7-11.
- CROZIER M. (1963) *Le phénomène bureaucratique*, Editions du Seuil.
- CROZIER M., FRIEDBERG E. (1977) *L'acteur et le système*, Editions du Seuil.
- CYERT R.M., MARCH J.G. (1970) *Processus de décision dans l'entreprise*, Dunod.
- DANZIGER R. (1995) « 25 ans de contrôle de gestion : l'homme et la fonction », in LE PEN C., *Paris-Dauphine, 25 ans de Sciences d'organisation*, pp. 90-103.
- DE LONGEAUX D. (1994) « Contrôle de gestion : évolution depuis 30 ans et nouveaux défis », *Problèmes économiques*, n° 2387, août, pp. 18-21.
- DE MONTGOLFIER C. (1996) « Quel contrôleur pour quel contrôle ? », *Actes du XVII^o Congrès de l'AFC*, Vol.1, Valenciennes, pp. 335-341.
- DUMOULIN C. (1983) « Le nouveau profil du contrôleur de gestion », *Revue française de gestion*, Juin Juillet Août, pp. 11-14.
- DUPUY Y. (1990) « Le comptable, la comptabilité et la conception des systèmes d'information : quelques interrogations », *Revue Française de Comptabilité*, n° 215, septembre, pp. 75-81.
- DUYCK J.Y. (1990) « Les métiers de la fonction ressources humaines », *Actes du 1^o Congrès de l'AGRH*, pp. 143-145.
- DUYCK J.Y. (1998) « Que font les DRH ? », *Actes des XIV journées nationales des IAE*, pp. 91-110.
- GEGE M. (1981) « Aufgabenstellung des Controlling in Deutschen Unternehmen », *DB*, 34, pp. 1293-1296.
- GERVAIS M. (1989) *Contrôle de Gestion et planification de l'entreprise*, Economica, Paris.
- HALGAND N. (1996) "Méthodes de calcul des coûts et représentations", *XIII^o journées nationales des IAE*, 16 et 17 avril, Toulouse, Tome 1, pp. 72-85.
- HOFSTEDE G. (1977) *Contrôle budgétaire. Les règles du jeu*, Editions Hommes et Techniques.
- HOPWOOD A.G. (1972) « An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation », *Journal of Accounting Research*, pp. 156-182.

JENSEN M.C., MECKLING W.C. (1976) « Theory of the Firm : managerial behavior, agency costs and ownership structure », *Journal of Financial Economics*, Vol. 3.

JORDAN H. (1998) « Planification et contrôle de gestion en France en 1998 », *Cahiers de recherche du Groupe HEC*, n° 644/1998.

KALIKA M. (1986) « Contrôle et structure organisationnelle », in *Comptabilité et contrôle de gestion*, 7e congrès de l'Association Française de Comptabilité, Poitiers, pp. 94-120.

KALIKA M. (1995) *Structures d'entreprise*, Economica.

LANGVIN P. (1996) « Le contrôle dans les théories économiques des organisations », *Cahiers de recherche Groupe ESC Lyon*.

LAWRENCE P., LORSCH J. (1967) *Adapter les structures de l'entreprise*, Les Editions d'Organisation.

LEBAS M. (1995) « Comptabilité de gestion : les défis de la prochaine décennie », *Revue française de comptabilité*, juin, n° 265.

LEMAÎTRE P. (1992) « Contrôle de gestion ou planification stratégique dans le tertiaire ? », *Direction et Gestion des Entreprises*, n° 138-139, novembre, pp. 15-26.

LÖNING H., PESQUEUX Y. (1998) *Contrôle de gestion*, Dunod.

LORINO P. (1997) *Méthodes et pratiques de la performance*, Les Editions d'Organisation.

MALO J.L., MATHE J.C. (1998) *L'essentiel du contrôle de gestion*, Les Editions d'organisation.

MARIE J.P. (1982) « Le marché du contrôle de gestion : étude empirique et conclusions », *Cahier de recherche CEREG*, Université Paris-Dauphine.

MASSE M.C. (1996) « Le contrôle de gestion dans un hôpital public : un modèle de transactions « diagonales » », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 2, Volume 1, mars, pp. 21-43.

MINTZBERG H. (1982) *Structure et dynamique des organisations*, Les Editions d'organisation.

MINTZBERG H. (1998) *Le management. Voyage au centre des organisations*, Les Editions d'Organisation.

NARO G. (1998) « La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 4, Volume 2, septembre, pp. 45-69.

NOBRE T. (1998) « L'évolution du contrôle de gestion. Analyse à partir de l'étude des offres d'emplois », *Actes du XIX Congrès de l'AFC*, Volume 2, pp. 741-753.

NORA O., SCHMITT A. (1997) « Le reporting : les dangers d'un outil de management », *Problèmes économiques*, n° 2518, avril, pp. 14-17.

REICHMANN T. (1988) *Controlling Praxis*, München.

ROY B. (1985) *Méthodologie multicritère d'aide à la décision*, Economica.

SIMON H.A. (1947) *Administrative behavior. A Study of Decision Making Processes in Administrative Organizations*, Free Press, New York.

VAN DER GHINST P. (1995) « Les nouvelles tendances du contrôle de gestion », *Problèmes économiques*, n° 2447, 22 novembre, pp. 4-9

ZIEGENBEIN K, (1979) « Berufsfeldorientierte Controller-Ausbildung », *BW*, 29, , pp. 4-8.