

Les pratiques occultes des contrôleurs de gestion : une étude ethnographique du « sale boulot »

Caroline LAMBERT

Professeur assistant, HEC Paris, GREGHEC

Jérémy MORALES

Doctorant, Université Paris-Dauphine, DRM-Crefige

Classification JEL : M49 – Réception : novembre 2008 ; Acceptation : mai 2009.

Correspondance : lambert@hec.fr, Groupe HEC, 1, rue de la libération, 78351 Jouy en Josas cedex.

Résumé : À partir d'une étude ethnographique, nous analysons les pratiques occultées de contrôleurs de gestion. Nous montrons que, souhaitant s'identifier à des consultants internes, ils ne vont pas chercher à « se vendre » auprès des managers. Au contraire, ils adoptent une stratégie d'évitement, tentent de déléguer, ou de dissimuler, les tâches qu'ils considèrent comme impures et qui constituent leur sale boulot. Le rapport des contrôleurs à leur travail, leur choix d'orienter l'attention vers certains phénomènes plutôt que d'autres, influencent les pratiques de contrôle dans l'organisation.

Mots clés : contrôleurs de gestion – ethnographie – sale boulot.

Abstract: Based on an ethnographic study, this paper analyzes hidden activities in management controllers' practice. We show that, while they wish to appear as business partners, they do not “sell” themselves to managers. On the contrary, they adopt avoidance strategies, intending to delegate or dissimulate the tasks they consider as impure, that is to say those that constitute their “dirty work”. We argue that management accountants' feelings about their job shape control processes within the organisation.

Keywords: management controllers – ethnography – dirty work.

Introduction

Plus qu'une simple technique, le contrôle de gestion constitue un langage, un ensemble de références communes, ce qui en fait un processus en permanente reconstruction (Bouquin, 2008). Les contrôleurs de gestion participent à cette construction, mais ils n'en sont que les maîtres d'œuvre : le processus de contrôle appartient en premier lieu aux managers (Anthony, 1988 ; Bouquin et Pesqueux, 1999). Forts du titre de « contrôleurs », ils peuvent toutefois être tentés de revendiquer une certaine expertise professionnelle (Gendron et *al.*, 2007), généralement celle de spécialistes en modélisation économique et financière.

La littérature, notamment professionnelle, sur les contrôleurs de gestion explicite de manière généralement normative ce qu'ils doivent être ou devenir : des « *business partners* » (Jablonsky et Keating, 1995 ; Cooper, 1996a ; 1996b ; Siegel, 2000 ; Burns et Yazdifar, 2001). Un autre courant s'est intéressé à l'étude de la pratique quotidienne des contrôleurs (Ahrens et Chapman, 2007), montrant comment elle façonne leur rôle (Hopper, 1980 ; Ahrens, 1996) et leur identité (Ahrens, 1997 ; Ahrens et Chapman, 2000). Ces recherches ont généralement produit une image particulièrement flatteuse et ambitieuse pour les contrôleurs de gestion, présentés comme des experts, des conseillers ayant pour fonction d'aider les managers à prendre des décisions. Pourtant, certains contrôleurs de gestion témoignent d'une expérience plus modeste, voire négative, et d'autant plus insatisfaisante qu'elle est en décalage avec cette image idéale (Lambert, 2005). En fait, focaliser l'attention sur les activités les plus nobles des contrôleurs de gestion revient à occulter une partie de ce qui constitue leur quotidien.

Pour comprendre ces aspects occultés du contrôle de gestion, et décrire les activités les plus éloignées des revendications traditionnelles des praticiens, une étude ethnographique a été menée. Notre étude de cas porte sur l'analyse des stratégies d'évitement des contrôleurs de gestion, c'est-à-dire celles qui leur permettent d'éviter les tâches et les pratiques qui leur semblent incompatibles avec un rôle souhaité, ici celui de partenaire opérationnel. Pour cela, la notion de sale boulot (*dirty work*), proposée et théorisée par Everett Hughes (1951a), est particulièrement utile. Selon Hughes, chaque individu tente de déléguer

les tâches les moins prestigieuses de son métier, celles qui constituent son sale boulot, de manière à accroître la respectabilité de sa profession. La définition d'un sale boulot est cependant contextuelle : elle dépend des perceptions et des situations de chacun, tout en s'inscrivant dans des enjeux collectifs. Proposer une image idéale du métier revient à définir ce qui doit constituer le sale boulot ; en retour, considérer certaines tâches comme dégradantes implique une orientation spécifique du métier.

Dans cet article, nous nous intéressons à ce qui constitue le sale boulot pour les contrôleurs de gestion d'une entreprise industrielle, nommée TechCo, et analysons leurs tentatives pour le déléguer et le réduire.

Après avoir présenté une revue de littérature sur le travail du contrôleur de gestion et sur le concept de sale boulot, nous détaillons la méthodologie adoptée. L'étude de cas est réalisée en deux temps : nous commençons par tenter de comprendre ce que les contrôleurs de gestion définissent comme du sale boulot, avant d'étudier les stratégies qu'ils déploient pour l'éviter et le transformer. Ce cas permet de montrer que les stratégies d'évitement et de délégation de ce que les contrôleurs considèrent comme du sale boulot influencent les pratiques de contrôle dans leur organisation.

1. Revue de littérature

1.1 *Le travail du contrôleur de gestion et son image idéale*

Le rôle des services fonctionnels est mouvant car il dépend des attentes de la direction générale et de la ligne opérationnelle. Cette situation est d'autant plus critique pour les contrôleurs de gestion. En effet, « *si l'on peut dire que la comptabilité est ce que pratiquent les comptables, la pratique des contrôleurs ne recouvre qu'une partie du contrôle de gestion* » (Bouquin et Pesqueux, 1999, p. 94). Si le contrôle de gestion n'est pas assimilable à ce que font les contrôleurs de gestion (Bouquin, 2008), ceux-ci peuvent néanmoins disputer aux managers opérationnels la maîtrise de ce processus. L'enjeu pour les contrôleurs de gestion n'est alors pas tant d'accroître leur pouvoir que de définir des valeurs et des objectifs associés à leurs pratiques. Plus qu'une lutte de pouvoir, il s'agit alors de la revendication d'une certaine identité au

travail (Covaleski et al., 1998 ; Oakes et al., 1998 ; Townley, 2002 ; Ezzamel et al., 2004 ; Ezzamel et Burns, 2005).

Les contrôleurs tentent de relier leurs actions quotidiennes à des idéaux plus larges (Ahrens, 1996 ; Ahrens et Chapman, 2000), de grands discours abstraits et largement répandus. Les contrôleurs de gestion s'entendent dire, sur un ton oscillant entre la menace et la promesse, qu'ils doivent devenir des « *business partners* », intégrés dans les équipes opérationnelles, acteurs dans la prise de décision (Jablonsky et Keating, 1995 ; Cooper, 1996b 1996a ; Siegel, 2000 ; Burns et Yazdifar, 2001). Comme le soulignent Bouquin et Fiol (2007), le *business partner* est devenu la figure idéale du contrôleur de gestion, celui « dont rêvent les professionnels du contrôle de gestion, à travers les manifestes et les témoignages que contiennent leurs organes de communication comme les revues *Strategic Finance aux États-Unis et Echanges en France* » (Bouquin et Fiol, 2007, p. 15). Les « nouveaux » contrôleurs de gestion, désormais déchargés des tâches bureaucratiques de collecte de données grâce aux systèmes d'information, devraient donc accorder plus de temps à l'aide à la décision et au partenariat opérationnel.

Cependant, la relation entre les idéaux globaux et les pratiques est lâche. Les idéaux ont une influence, mais ne déterminent ni les pratiques ni le sens de leurs évolutions, car elles reposent sur l'interprétation subjective des acteurs (Ahrens, 1996 ; Jazayeri et Hopper, 1999). Même l'imposition de techniques disciplinaires (Foucault, 1975) parvient à transformer l'identité des groupes en présence, mais de manière ni automatique ni prévisible (Covaleski et al., 1998). En fait, la forme des dispositifs de contrôle et la manière dont ils sont utilisés dépendent des situations spécifiques rencontrées et des préférences individuelles (Dechow et Mouritsen, 2005). La pratique des contrôleurs de gestion est flexible, ne suit pas de script rigide (Ahrens et Chapman, 2000, 2007) et dépend largement des relations entretenues avec les responsables opérationnels (Mouritsen, 1996).

1.2 Le sale boulot

Si la répartition des tâches a été décrite comme une division technique du travail, il peut exister une « division morale du travail » entre les membres d'un métier, mais aussi entre les différentes

professions (Hughes, 1956). En effet, chaque individu va identifier, parmi les tâches qu'il effectue, celles qui lui confèrent le plus grand prestige, et tenter de déléguer les autres, celles qui constituent le sale boulot, pour donner à son métier une image plus respectable (Hughes, 1951a). Au sein d'un même métier, une échelle peut apparaître concernant le prestige et la désirabilité des différentes tâches à accomplir. Certains peuvent alors souhaiter que certaines tâches soient regroupées et exclues du métier lui-même, déléguées à un autre groupe professionnel. C'est cet ensemble de tâches peu valorisées qui constitue le sale boulot (Hughes, 1956). Lorsqu'il n'est pas possible de déléguer son sale boulot, il s'agit de créer une façade et de le dissimuler, de le rendre invisible (Hughes, 1951a). Les tâches effectuées mais non assumées constituant une forme de stigmatisme, chacun devra réaliser ce que Goffman (1963) nomme un « contrôle de l'information discréditrice ».

Cette analyse du travail à travers les tâches considérées comme dégradantes a été peu employée en théorie des organisations. Ashforth et Kreiner (1999) ont été parmi les premiers à introduire le concept de *dirty work* en théorie des organisations. Ils proposent une définition éclairante sur leur conception du sale boulot : « *Le sale boulot renvoie aux métiers qui sont vus par la société comme entachés physiquement, socialement ou moralement*¹ » (Ashforth et al., 2007, p. 149).

Toutefois, plus que de sale boulot, ils parlent de « métiers sales » (*dirty occupations*), les membres de ces métiers étant appelés des « travailleurs sales » (*dirty workers*). En fait, ils ne s'intéressent pas au sale boulot (*dirty work*) associé à un métier ou à un rôle, mais plutôt aux métiers stigmatisés (*stigmatized occupations*). Dans un papier ultérieur (Kreiner et al., 2006), en s'intéressant au *stigmatized work*, ils prennent acte de l'idée selon laquelle tout métier est marqué par une forme de sale boulot. Toutefois, ils proposent une typologie des métiers en fonction de la profondeur (*depth*) et de la largeur (*breadth*) du sale boulot qui y est associé. Leur définition du sale boulot est donc structurelle, stable : ils tracent une séparation entre les métiers sales et les autres, et s'éloignent ainsi nettement de la définition proposée par Hughes (pour une critique similaire, voir Dick, 2005). Selon ce dernier, « *les problèmes fondamentaux que les hommes rencontrent dans leur*

¹ « *Dirty work refers to occupations that are viewed by society as physically, socially or morally tainted.* »

travail (...) sont les mêmes, qu'ils travaillent dans un laboratoire illustre ou dans la cuve malpropre d'une conserverie » (Hughes 1951b).

Dick (2005) réintègre le lien fait par Hughes entre le sale boulot et la notion de rôle, pour montrer que la définition du sale boulot est contextuelle, liée à la perspective de chaque observateur. Grâce à une analyse de discours, elle cherche à comprendre la manière dont le sale boulot est envisagé par différentes personnes. Elle démontre alors que la définition du sale boulot dépend notamment de la séparation, conceptualisée par Goffman (1973), entre les régions antérieures (où se déroule la représentation) et postérieure (les coulisses). Elle met en évidence le fait que les individus développent des discours afin de détourner l'attention du sale boulot, et d'orienter l'attention vers les aspects non stigmatisés du rôle. Dans sa perspective, il n'y a pas de métier dégradant en soi. Toutefois, sa définition implicite du sale boulot, reste partiellement structurelle : il existe des tâches universellement reconnues comme sales. Or Everett Hughes met justement en garde contre cette idée :

« La division médicale du travail est connue pour la rigidité de sa hiérarchie. La place dans celle-ci est en relation avec le degré d'impureté des fonctions remplies. (...) Mais s'il n'existe aucun système dans lequel la question de l'impureté soit aussi importante, il n'en existe de même aucun dans lequel cette dernière ne trouve d'aussi fortes compensations. La pureté physique de l'organisme humain dépend d'équilibres fragiles ; les médecins et ceux qui les assistent interviennent aux frontières où ces équilibres sont, de fait, souvent perturbés. Rendre la santé (c'est-à-dire une forme de pureté), voilà le grand miracle. Ceux qui opèrent ce miracle sont plus qu'absous de l'impureté potentielle de leurs tâches ; mais ceux qui accomplissent les tâches humbles, sans être reconnus comme les auteurs de ces miracles, n'ont droit qu'à un médiocre prestige. Ce qui permet d'insister sur le fait que la division du travail va bien au delà du simple phénomène technique, et qu'elle contient d'infinies nuances psycho-sociologiques » (Hughes, 1996, p. 64).

Pour Everett Hughes, il n'existe pas de tâche universellement ingrate, impure. La définition du sale boulot est contextuelle, émergente. Cependant, cela ne signifie pas qu'il soit toujours possible de déléguer une tâche ingrate :

« *La délégation du sale boulot fait aussi partie du processus de mobilité professionnelle. Pourtant dans certains métiers, parfois très prestigieux, une telle délégation n'est que partiellement possible. Le sale boulot peut constituer une partie essentielle de cette même activité qui confère au métier son charisme comme, pour le médecin, le traitement du corps humain. Il semble ici que le côté ingrat du travail fait d'une certaine façon partie intégrante du rôle prestigieux de celui qui l'effectue* ». (Hughes, 1996, p. 82).

Ces précisions apportées par Everett Hughes sont primordiales pour l'analyse du travail à travers la notion de sale boulot. Les membres d'un métier peuvent être dans l'impossibilité de déléguer le sale boulot, notamment si celui-ci est au cœur de la définition du métier. Alors, il sera nécessaire de trouver des moyens pour gérer le sale boulot, tout en continuant à assurer les tâches considérées comme dégradantes. En particulier, il peut s'agir de détourner l'attention des aspects les plus stigmatisants du métier, ou de les faire disparaître en les intégrant à un ensemble de tâches lui-même prestigieux.

Comme tout individu, les contrôleurs de gestion sont intégrés à différentes scènes sociales, impliquant différents publics. En créant des visibilitées et des zones d'ombre, ils peuvent influencer la perception et l'attitude de leurs autrui significatifs, tels que les managers opérationnels, et donc leur vision d'eux-mêmes (Roberts, 1991). À un niveau plus général, les membres d'un métier peuvent tenter de modifier sa position vis-à-vis des autres professions (Abbott, 1988).

2. Méthodologie

Notre analyse est basée sur une étude ethnographique (Sanday, 1979 ; Van Maanen, 1979). Elle repose notamment sur l'observation directe des pratiques (voir Becker, 1958). Une immersion prolongée du chercheur dans la vie quotidienne et dans les situations concrètes de travail des personnes considérées est réalisée pour mieux comprendre les points de vue exprimés et les enjeux poursuivis (Covaleski et Dirsmith, 1990 ; Dent, 1990). Un des auteurs a ainsi réalisé une période d'observation participante de quatre mois. Les données recueillies consistent en une description systématique des lieux, situations et pratiques observées, et en une retranscription des discussions formelles

(lors de réunions) et informelles (dans les couloirs, devant la machine à café, lors des repas) auxquelles l'observateur a pu assister.

Pour ce faire, un journal de terrain a été tenu et mis à jour quotidiennement. Par exemple, lors de chaque réunion, la salle (sa taille, le mobilier, les décorations, les fournitures), les personnes (les personnes présentes, leur tenue vestimentaire, leur position autour de la table, les personnes invitées mais absentes) et les discours (ordre de prise de parole, contenu du discours, ton de voix adopté, sans oublier les plaisanteries et conversations périphériques) ont été systématiquement décrits (ce qui n'entraînait pas de difficulté particulière, étant donné que tous prenaient généralement des notes, et que l'observateur pouvait être chargé de rédiger un compte-rendu). De la même manière, après chaque repas, l'observateur notait quelques remarques sur les personnes présentes à sa table et sur ce qu'il avait retenu des discussions.

Au départ, l'observateur avait pour seul objectif de mieux comprendre le travail quotidien des contrôleurs de gestion. La démarche a été principalement inductive (Glaser et Strauss, 1967). La posture adoptée est ainsi marquée par la sociologie compréhensive et interprétative : il s'agit de comprendre le sens que les acteurs donnent à leurs actions (Weber, 1922), la construction d'une définition subjective du travail par les acteurs dans leurs interactions quotidiennes (Hughes, 1952 ; Goffman, 1961 ; Becker, 1963). Dans la mesure du possible, l'observateur a essayé de relier ce qu'il voyait à ce que disaient ses interlocuteurs (Van Maanen 1979), et de comparer les discours de différentes personnes pour accroître la crédibilité de chaque information.

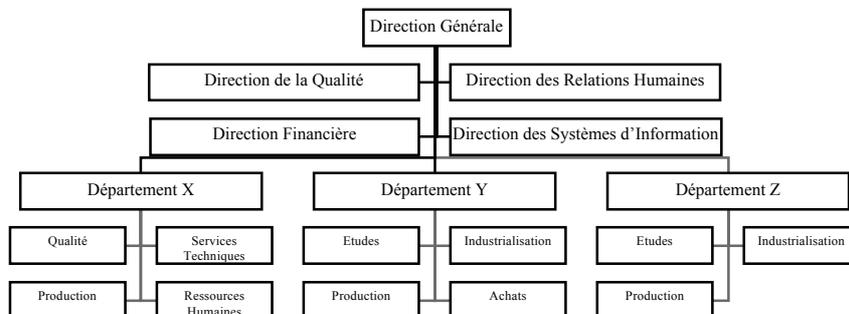
La mission officielle de l'observateur, recruté en tant que stagiaire par le Directeur Financier Adjoint de TechCo, était de l'aider dans la mise en place d'un progiciel de gestion intégrée. Ce projet fut l'occasion de rencontrer tous les membres de la Direction Financière (au sein de laquelle se trouvait son bureau), plusieurs membres de la Direction des Systèmes d'Information (tous ceux travaillant sur le projet), ainsi que de nombreux opérationnels (notamment les membres des services achats). La position de l'observateur, intégré à la Direction Financière mais éloigné des enjeux de carrière et d'influence de par son statut, lui a permis de nouer des contacts étroits avec les contrôleurs de gestion.

3. Réduire le sale boulot pour se mettre en lumière

3.1. Présentation du cas

TechCo est une société industrielle française du secteur aéronautique, de taille moyenne (un peu moins de mille personnes), filiale d'un groupe international diversifié (plus de dix mille personnes, pour un chiffre d'affaires de 2,3 milliards d'euros en 2006). Sa structure est divisée en trois départements, correspondant chacun à un type de produits. Les départements sont eux-mêmes divisés en trois services : la production (incluant parfois une direction des achats et une direction de la logistique), l'industrialisation (bureaux d'études et des méthodes) et les études (la recherche-développement). Deux départements se trouvent en région parisienne, sur le même site que le siège, et le troisième (le département X) est basé dans le sud-est de la France (voir le schéma 1). Chaque département est doté d'un contrôleur de gestion spécifique. Cependant, rattachés fonctionnellement au management local, ils dépendent hiérarchiquement de la responsable du contrôle de gestion, elle-même sous les ordres du directeur financier de l'entreprise. Au total, la fonction contrôle de gestion regroupe six personnes (dont deux assistantes).

Figure 1 - Organigramme de TechCo



TechCo peut être considérée comme marquée par une culture dominante, celle des ingénieurs (voir par exemple Dent, 1991 ; Ahrens 1997). Tous les postes de management opérationnel sont occupés par des ingénieurs, et la stratégie de l'entreprise repose sur l'innovation et l'excellence technique. Dans ce monde d'ingénieurs, si les questions financières sont au cœur des décisions, elles semblent trop importantes pour être déléguées aux financiers (Levy-Leboyer, 1979 ; Suleiman

1979 ; Lane, 1995). Les contrôleurs de gestion se retrouvent alors dans une situation ambiguë. Ils participent rarement au processus de prise de décision, et considèrent leur rôle comme limité. Ils ont le sentiment d'être mis à l'écart, sous le prétexte que seuls des ingénieurs auraient les compétences nécessaires pour prendre des décisions.

Comme la plupart de leurs homologues, les contrôleurs de gestion de TechCo veulent devenir des consultants internes, et participer au processus de décision. Toutefois, les contrôleurs se montrent particulièrement dépendants de la relation qu'ils parviennent à établir avec les responsables opérationnels, et ne peuvent pas définir de manière autonome les tâches concrètes qui leur permettraient de devenir des consultants internes. Dès lors, c'est la minimisation du sale boulot qui va être au centre de leurs efforts et de leur attention. Leur positionnement les amène donc à considérer que certaines tâches les détournent de leur objectif. D'autres tâches apparaissent même comme incompatibles avec le rôle de consultant interne, puisqu'elles symbolisent leur exclusion. C'est cet ensemble de tâches qui va constituer une définition structurelle du sale boulot. Il est principalement constitué des tâches de collecte, de production et de fiabilisation des données. L'objectif des contrôleurs de gestion sera alors de gérer ce sale boulot, de parvenir à le réduire ou à le déléguer.

Puisque la définition du sale boulot est émergente, située, elle dépend des scènes sociales auxquelles les contrôleurs s'intègrent, de leurs interactions quotidiennes. Il est alors nécessaire de distinguer le sale boulot lié à la relation entretenue avec les opérationnels et le sale boulot généré par la seule activité des contrôleurs.

3.2. Lorsque la relation avec les opérationnels crée du sale boulot

Trois types de sales boulots émergent de l'interaction avec les opérationnels. Tout d'abord, une partie du sale boulot est directement liée à la dimension technique du contrôle de gestion, lorsque les contrôleurs construisent et alimentent des outils de gestion. Ensuite, certaines activités, pourtant associées à l'image du consultant interne, deviennent dégradantes du fait de la relation entretenue avec les opérationnels. Enfin, la participation aux réunions formelles met en

lumière le rôle dévalué des contrôleurs de gestion, et fait de leur travail préparatoire un sale boulot.

3.2.1. *Le sale boulot technique : les outils morts et les erreurs grossières*

Le sale boulot, que l'on peut qualifier de « technique » car il fait référence à des outils, regroupe plusieurs aspects. Tout d'abord, les contrôleurs de gestion construisent et alimentent des outils qui ne sont pas utilisés par les opérationnels. Le sale boulot technique recouvre également ce qui a trait à la gestion des écarts entre les informations fournies par les opérationnels et celles détenues par les contrôleurs. C'est à la fois la « grossièreté » de ces « erreurs » et leur genèse qui expliquent que ces retraitements soient considérés comme du sale boulot. C'est ce qui apparaît lors d'une discussion entre deux contrôleurs de gestion :

Jeudi 2 juin 2005

Paul entre dans le bureau d'Éric, un e-mail imprimé à la main, puis s'exclame, légèrement énervé :

Paul : « *Il m'a dit 220, et j'en suis déjà à 320* » !

E : « *Ben c'est une connerie. Faut appeler. Tu veux que j'appelle* » ?

P : « *Non c'est bon, je vais le faire* ». (il sort)

E (s'adressant à l'observateur) : « *Ils font n'importe quoi. Mais faut dire qu'ils y connaissent rien à la finance* ».

Je comprends progressivement qu'il parle des opérationnels. Il y a souvent des « coquilles » dans leurs tableaux. Quand les contrôleurs demandent des informations, on leur renvoie parfois des données qu'ils considèrent comme non cohérentes, et qu'ils doivent alors corriger eux-mêmes. En l'occurrence, Paul avait demandé une estimation des dépenses pour l'exercice (ce qu'il nomme « estimation à fin d'exercice »), et reçoit un montant inférieur à ce qui a déjà été dépensé.

E : « *Mais les directeurs de départements, les N et les N-1, eux ils connaissent la finance. Mais parce que tu vois, eux ils sont intéressés au résultat. C'est comme les syndicats. Le droit du travail, ils le connaissent sur le bout des doigts* » !

L'observateur : « *Et là c'est un technicien qui a envoyé l'info* » ?

E : « *Oui, c'est sûrement qu'on a envoyé un mail au directeur qui a dit « faut voir avec untel », et a descendu l'info. Et après, nous on reçoit des chiffres qui veulent rien dire ! (...) Tu vois, c'est comme les PBM. (regard d'incompréhension de la part de l'observateur) C'est un truc qu'on met dans le reporting. Ça concerne les heures. Mais tu vois, c'est des indicateurs que personne ne regarde. On fait les tableaux tous les mois, ça n'intéresse que les opérationnels, mais eux ils ne vont pas les voir ».*

La fin de la scène permet d'identifier le cas de la création et l'alimentation de documents ou d'outils « morts ». Les contrôleurs de gestion sont fréquemment amenés à fournir une information ou à construire des tableaux qui ne sont utilisés par personne. Abandonnés dans les faits, ces outils doivent pourtant continuer à être alimentés de manière régulière. Ce travail inutile, cette information ritualisée (Feldman et March, 1981) ne peut même pas être dénoncée : les managers leur demandent de fournir des chiffres, pas de donner leur avis sur leur utilité ou leur pertinence.

Les erreurs commises par les opérationnels, particulièrement grossières, sont interprétées comme un signe de mépris par les contrôleurs, et la correction qu'ils vont apporter ne peut constituer de fait qu'un sale boulot. Ils n'évoquent même pas la possibilité que l'opérationnel n'ait pas compris ou mal interprété ce qu'on lui demandait : les contrôleurs pourraient valoriser l'identification et la correction de l'erreur comme une mise en avant de leurs compétences, un signe de l'utilité de leur travail. L'erreur est jugée si grossière qu'elle ne peut, aux yeux des contrôleurs, que traduire un manque d'attention et d'implication, c'est-à-dire un désintérêt. Toute correction se fera alors dans l'ombre, pour ne pas se voir opposer, au sein d'une interaction avec l'opérationnel, la révélation ostensible de son mépris.

Cet extrait illustre également la question du niveau hiérarchique des personnes auxquelles les contrôleurs de gestion s'adressent. Comme le souligne Hughes, « *Choisir pour un travail la désignation la plus favorable implique un public. Et l'une des choses les plus importantes pour un homme est son public, ou le choix qu'il peut faire entre les divers publics auxquels il peut prétendre, et par lesquels il cherchera à être reconnu* » (Hughes, 1951b, p. 314). Les contrôleurs s'adressent systématiquement aux responsables les plus élevés dans la hiérarchie

formelle. Ceux-ci sont *a priori* les plus sensibles aux questions financières, mais c'est aussi un moyen de se positionner en tant qu'interlocuteurs du *senior management*. Malheureusement pour eux, leurs demandes se retrouvent parfois déléguées et traitées par des techniciens, « *qui n'y connaissent rien* ». Cette délégalation participe à la constitution du sale boulot à un double titre. En reléguant ces questions à des subalternes, les responsables opérationnels font déchoir le statut des contrôleurs et de leur travail, le transformant en sale boulot. De plus, ils dénigrent implicitement l'importance des compétences à mobiliser, considérant ainsi que les informations financières demandées relèvent d'un savoir profane, du simple bon sens. Aux yeux des contrôleurs, c'est parce que ce travail a été relégué à des subalternes que des erreurs sont apparues, et que, par conséquent, du sale boulot leur échoit.

Ainsi, ces tâches constituent pour les contrôleurs du sale boulot, car ils expliquent l'apparition d'écarts par le mépris des opérationnels : ces derniers, considérant de leur côté que le suivi des dépenses constitue, pour eux, un sale boulot, délèguent le travail à des subalternes.

Indépendamment des demandes formulées par les contrôleurs, les opérationnels sont également appelés à alimenter les systèmes d'information. Là encore, apparaît du sale boulot pour les contrôleurs de gestion. La question sous-jacente est la division informelle du (sale) travail entre financiers et opérationnels, leur « division morale du travail ». Voulant gagner du temps, les opérationnels peuvent laisser passer des erreurs dans le système, ce qui crée un travail supplémentaire pour les financiers :

Mardi 21 juin 2005

9h30. Fabienne appelle Claire, lui parle d'un dossier qui pose problème, puis raccroche. Elle s'exclame : « *Ils savent rien faire ! C'est pas normal ! C'est à eux de le faire, c'est pas à Claire. C'est pas normal.* »

L'observateur : « *Y'a des trucs que la compta devrait faire et que Claire fait* » ?

F : « *Non, les achats. C'est à eux de le faire. C'est pour une réception (de marchandises). Ils ne savent pas faire le nécessaire* ».

Les contrôleurs de gestion sont en partie « pris au piège ». S'ils veulent que leurs données restent fiables, ils sont contraints de corriger les erreurs des autres. Ce « service après-vente » de l'information est vécu comme dévalorisant, et constitue une partie importante de leur sale boulot.

La construction et l'alimentation des systèmes d'information et des outils de gestion peuvent générer certaines tâches, fastidieuses ou dévalorisantes, qui constituent pour les contrôleurs une forme de sale boulot. Comme nous allons maintenant le voir, d'autres tâches *a priori* associées à l'image idéale du consultant interne, peuvent être travesties, et constituer un « beau boulot » sali.

3.2.2. Le beau boulot sali : le cas des demandes d'investissements

Les demandes d'investissement sont parmi les décisions les plus importantes dans la vie d'une organisation. En tant que garants du contrôle interne, les contrôleurs de gestion pensent devoir être impliqués dans ce processus, notamment dans la validation des estimations. Leur intervention dans ces choix d'investissement est donc symbolique du crédit et de la confiance qui leur est accordée : elle constitue de ce fait le « beau » boulot, au cœur de l'image idéale du métier. Toutefois, lorsque cette intervention des contrôleurs, prévue en principe, est rendue facultative dans les faits, cette tâche devient du sale boulot, comme l'illustre cet extrait du journal de terrain :

Mardi 5 juillet

Je (l'observateur) suis dans le bureau de Paul (contrôleur de gestion de la division Z), qui me parle de la procédure de validation des demandes d'investissement. Tout se passe par e-mails. Il trouve que certains en mettent le minimum, et qu'il n'y a pas vraiment de format. Il se plaint aussi de ce que le message est envoyé à tout le monde en même temps. Donc le directeur général peut donner son accord avant que lui ait vérifié les calculs. [Dans son ancienne entreprise], au contraire, on lui envoyait d'abord, et une fois qu'il avait validé les calculs c'était envoyé aux décideurs. Et pour un très gros investissement, il pouvait mettre jusqu'à six mois avant de valider. Ici, au contraire, quand il appelle la personne qui a envoyé la demande d'investissement, l'autre est très étonné. Apparemment, il est mal reçu.

Les contrôleurs de gestion semblent a priori impliqués dans le processus de validation des investissements, puisqu'ils apparaissent dans la liste des individus concernés, et dont l'avis est pris en compte. Néanmoins, leur participation reste symbolique et facultative puisqu'il est possible de valider la demande avant qu'ils aient pu émettre leur opinion. En effet, dans la pratique, le contrôleur ne sera pas en mesure d'exprimer son avis sur une décision d'investissement si celle-ci a été validée au préalable par une personne dont le statut est plus élevé, comme le directeur général.

Leur intervention dans le processus de décision d'investissement, symbolique du crédit et de la confiance accordés aux contrôleurs de gestion, constitue, en principe, du « beau » boulot. Toutefois, cette intervention des contrôleurs étant rendue facultative dans les faits, cette tâche devient du sale boulot, entre pure perte de temps et manifestation du désintérêt de la part de la direction sur leur avis quant à la décision à prendre. Cette situation est douloureuse, mais reste peu visible. Le sale boulot devient d'autant plus lourd à porter en réunion, lorsqu'il est rendu visible pour tous.

3.2.3. Le sale boulot mis en lumière : bouc émissaire sur scène et préparateur en coulisses

Les contrôleurs émettent régulièrement le regret de ne pas être suffisamment conviés à des réunions auxquelles ils aimeraient participer. Pour autant, lorsqu'ils sont invités, leur faible marge de manœuvre devient visible et manifeste. C'est par exemple ce qui ressort de la discussion suivante :

Lundi 25 avril 2005

Pendant le repas, Éric (contrôleur de gestion de la division Y) m'explique (à l'observateur) qu'il a une réunion cet après-midi :

E : « *Tous les deux mois il y a ce qu'on appelle « un comité » pour chaque département, avec les principaux directeurs de l'entreprise. Les directeurs de département doivent présenter la situation. Ils passent dix minutes à présenter les comptes, puis deux ou trois heures pour le reste, comme les grands projets en cours ou ce genre de choses* ».

Paul (contrôleur de gestion de la division Z) : « *[Dans mon ancienne entreprise] c'était plutôt l'inverse (rire) !* » !

E : « Mais ça sert pas à grand chose d'aller à ces réunions. Ça sert à rien de nous faire venir. (regard étonné de l'observateur) Ben, quand on est là, c'est plutôt pour... Par exemple, quand on arrive sur des points difficiles, ils [les opérationnels] préfèrent soulever un problème comptable. Bref, ils nous renvoient le bébé ! Et quand ils ont fini on passe à autre chose. Comme ça ils n'ont pas eu à s'expliquer sur le point qui pose problème. Donc tu vois, c'est pas très utile. On est plutôt là pour se faire taper dessus à la place des opérationnels. Un jour, pendant un comité, le directeur général demande ce que c'est les PENL (produits expédiés non livrés). Tous les directeurs ont commencé à s'énerver, à dire qu'ils ne comprennent pas pourquoi ce genre de choses existe. Le directeur financier baisse la tête, tout rouge, donc c'est à moi d'expliquer. Lui il a dit : « oui, j'ai vu ça en arrivant, j'ai trouvé ça bizarre, mais on travaille à les supprimer ».

P : « C'est scandaleux ! Non mais c'est vrai. Tout le monde sait ce que c'est, mais ça les arrange de faire croire le contraire. Ils veulent que ça disparaisse, mais c'est à eux de s'en occuper. Tant qu'ils changent pas l'organisation nous ça apparaît dans nos comptes, forcément » !

E : « Ouais, le DG il savait très bien ce que c'est quand il a posé la question. Depuis le temps qu'on en parle ! Et puis tu vois, souvent ils font semblant de ne rien comprendre à la finance, mais dès qu'il s'agit de leur bonus tout de suite, ils comprennent tout très bien » !

L'observateur : « Et avant un comité, tu vas voir les opérationnels pour le préparer » ?

E : « Non. De toutes façons on leur présente les comptes tous les mois. Donc c'est pas la peine. Mais bon, entre ce qu'on leur dit et ce qu'ils racontent après, il y a un gap énorme » !

Cette discussion entre deux contrôleurs fait apparaître que le faible temps dédié à l'analyse des comptes lors des comités de direction transforme *a posteriori* leur travail en sale boulot. Le manque de temps et d'intérêt portés à l'analyse des documents comptables remet en question l'investissement qu'ils ont réalisé dans la préparation des états financiers.

Lors des réunions, bien souvent, deux camps s'opposent clairement : les ingénieurs et les contrôleurs. Ce conflit n'interdit pourtant pas une

certaine forme de coopération, mais qui doit rester dans l'ombre. Pour être capables de se justifier devant leur hiérarchie, les opérationnels doivent comprendre et s'appropriier, au moins en partie, les données comptables. Ils vont pour cela faire appel aux contrôleurs de gestion. On peut cependant remarquer que cette « présentation des chiffres », cette construction conjointe de l'analyse, est réalisée en marge de la réunion formelle : la compromission doit rester invisible. La coopération n'a lieu qu'en coulisse (Goffman, 1973), ce qui laisse la possibilité au directeur opérationnel de maintenir une façade (Hughes, 1951b) lors des comités de direction, c'est-à-dire lorsque les principaux managers sont présents : lorsque la lumière est particulièrement vive. Même si chacun sait que l'image présentée est fautive, tous acceptent de perpétuer la fiction (Goffman, 1961 ; 1973).

Le statut de ce travail de préparation en coulisses est ambigu. Il relève à la fois d'un sale boulot, car les contrôleurs de gestion ont conscience que cette coopération reste cachée, à l'initiative des opérationnels, comme s'il s'agissait d'une relation honteuse. Toutefois, ces tâches semblent tout à fait cohérentes avec celles qu'ils associent à l'idéal du consultant interne. C'est en partie en raison de cette ambiguïté que les contrôleurs continuent de collaborer en coulisses, en sachant de façon pertinente qu'ils seront au mieux oubliés, et au pire, mis au banc des accusés lors des réunions budgétaires.

S'identifiant à des consultants internes, les contrôleurs voudraient aider les opérationnels à prendre des décisions. Mais ces derniers n'attendent d'eux qu'une seule chose : un soutien discret pour dissimuler leurs erreurs. Ils les renvoient ainsi à une image de maquilleurs de l'information. On voit alors comment les contrôleurs de gestion peuvent vivre cette situation comme une dépréciation de leur statut. L'expérience des contrôleurs de gestion au sein de TechCo les amène à identifier une forme de sale boulot. En effet, les différents motifs de frustration, les multiples signes du mépris opérationnel vont les inciter à définir certaines tâches comme dégradantes. Cette définition du sale boulot est situationnelle et contextuelle : elle émerge de la pratique quotidienne des contrôleurs. Cependant, elle s'intègre également à une vision idéale du métier, celle du consultant interne.

3.3 Le sale boulot intime

Il existe également un ensemble de tâches qui n'impliquent pas d'interaction avec les managers opérationnels, mais qui de fait constituent un sale boulot inhérent à l'activité des contrôleurs de gestion. Il regroupe l'ensemble des erreurs qu'ils commettent, lesquelles se matérialisent le plus souvent dans l'apparition d'écarts entre deux chiffres qu'ils ont calculés, et qui devraient être identiques. Plutôt que le recensement des erreurs commises, nous nous intéressons aux enjeux liés à la définition de ce sale boulot et à son traitement.

3.3.1. Les enjeux du sale boulot : entre orthodoxie et solidarité

Le traitement des erreurs commises par les opérationnels évoqué précédemment relève du sale boulot, en particulier parce qu'elles sont interprétées comme un signe de mépris. Cependant, les tâches que les contrôleurs dévalorisent le plus, la face cachée la plus sombre de leur activité est le retraitement des erreurs qu'ils ont eux-mêmes commises. Il est toujours difficile d'accepter ses erreurs, et le temps passé à les corriger est systématiquement perçu comme du temps perdu, sans « valeur ajoutée ». Mais ces retraitements sont d'autant plus dangereux, du point de vue des contrôleurs, qu'ils jettent le doute sur la fiabilité des données comptables. C'est alors le système comptable dans son ensemble, supposé neutre, systématique et objectif, qui serait remis en cause. Ce travail de retraitement ne devrait pas exister, et doit absolument rester invisible pour le public : il relève de failles internes inacceptables.

Plusieurs réactions face à ces retraitements sont observables. Ici, la différence de point de vue entre Paul d'un côté, et les autres membres de l'équipe de l'autre, révèle l'existence de deux stratégies de gestion de ce sale boulot :

Vendredi 10 juin 2005

10h25. En passant, je vois Sandra et Claire (assistantes de gestion) dans le bureau d'Éric (contrôleur de gestion opérationnel de la division Y). Ils ont un « écart » : Éric tient des feuilles, Sandra en tient d'autres, et ils comparent des chiffres. Normalement, ils doivent avoir les mêmes chiffres, mais certains sont différents. Je leur demande des explications.

Éric : « *Y'a des chiffres qui cadrent pas* ».

Sandra : « *J'ai vu ça par hasard, hier soir. Mais je te dis, hein, je suis très étonnée que Véronique [la responsable contrôle de gestion] n'ait pas vérifié le global* ».

E : « *Non mais, chacun devrait vérifier sa partie...* »

S : « *Oui, ben, personne ne l'a fait ! Ce matin, moi et Claire on est allées voir Paul [contrôleur de gestion opérationnel de la division Z]. Tu sais ce qu'il nous a répondu ? « Ah ben c'est pas moi qui ai passé les écritures ! » Non mais tu te rends compte ? C'est pas son problème* » !

Paul m'avait déjà expliqué que les problèmes étaient souvent liés à des erreurs dans les écritures de comptabilité analytique. Je sais aussi que ce sont les assistantes de gestion qui passent ces écritures. Paul m'explique que dans son ancienne entreprise, les contrôleurs de gestion n'auraient jamais eu à corriger des écritures comptables. D'ailleurs, selon lui, aucune écriture comptable ne devrait pouvoir être passée manuellement.

À la fin [après la correction de plusieurs erreurs] il reste un écart d'un k-euro :

Éric : « *Bon, c'est pas très grave. La boîte va pas s'écrouler pour un k-euro* » !

Sandra : « *En tous cas, merci de m'avoir aidée avec ces écarts. Heureusement que t'as pas la mentalité « c'est pas moi qui ai passé l'écriture donc c'est pas à moi de corriger ! »*

L'écart dont il s'agit ici concerne une prévision budgétaire : le montant total n'est pas égal à la somme des lignes qui le composent. Sandra, en identifiant l'erreur, se sent investie de sa correction. Ceci la met dans une situation délicate de culpabilité : ayant découvert le problème, c'est elle qui devient responsable de sa résolution. Elle cherche alors un bouc-émissaire et pointe la « faute » commise par sa supérieure hiérarchique (« *je suis très étonnée que Véronique [la responsable contrôle de gestion] n'ait pas vérifié le global* »). La culpabilité de Sandra est renforcée par la fin de non recevoir de Paul, qui estime « *que puisqu'il n'a pas passé les écritures, ce n'est pas son problème* ». Elle vit cette réaction comme une trahison. Elle sollicite alors Éric et partage avec lui la charge du retraitement, du sale boulot. Tous se retrouvent mobilisés pour gérer le sale boulot, considéré de fait comme un mal nécessaire : la participation à une tâche dévalorisée

devient un signe de volonté d'appartenance et de solidarité vis-à-vis du groupe.

De son côté, Paul défend un point de vue totalement différent. Il adopte une position de principe concernant le fonctionnement des systèmes de contrôle : « aucune écriture comptable ne devrait pouvoir être passée manuellement ». Dans ce refus, il marque son désaccord avec une organisation qu'il juge dysfonctionnelle. Passer des écritures comptables manuellement revient à perturber les rouages d'un système qui devrait garantir l'objectivité et la fiabilité des données produites. Le refus du retraitement revient à qualifier l'erreur comme inacceptable, et ainsi à inciter « l'organisation » à modifier ses procédures de manière à ce qu'elle ne se reproduise plus. De plus, retraiter des écritures comptables pour un contrôleur revient, selon Paul, à ébranler le contrôle interne. Devant se saisir des données comptables pour prendre des décisions et pour pointer des responsabilités, il ne peut pas les avoir construites lui-même. On ne peut être juge et partie.

Mais ce refus lui permet aussi de déléguer ce qu'il considère comme une partie du sale boulot. Pour Sandra, la charge du sale boulot est associée à des questions de solidarité interne au groupe : celui qui refuse la tâche ingrate n'est pas un tire au flanc mais un traître. Paul ne définit pas la situation de la même manière, mais son attitude n'est pas individualiste pour autant. Son comportement répond à un enjeu collectif, à une volonté de défendre le positionnement stratégique de la fonction.

Retraiter l'information, s'occuper de simples écritures comptables, ce serait mettre les mains dans le « cambouis » financier, assurer des tâches peu valorisantes, et donc accepter un rôle de compteur de haricots. C'est en fait l'image du comptable qui est dévalorisée. Pour avoir un positionnement de la fonction plus acceptable, Paul veut s'éloigner du comptable pour se rapprocher du consultant interne. Ceci se fait par la gestion du sale boulot, qui revient à requalifier le sale boulot en « tas de poussière ».

3.3.2 La gestion du sale boulot : l'autonomie retrouvée

Éric accepte de prendre en charge une partie du sale boulot, mais s'arrête dès que l'écart « à traquer » est jugé résiduel. Si l'erreur devient non significative, elle peut être « oubliée » ou même

dissimulée, puisque « *la boîte va pas s'écrouler pour un k-euro !* »². L'erreur suffisamment faible pour être rendue invisible devient un « tas de poussière » dont il faut se débarrasser, ou qui disparaîtra de lui-même.

Une situation symétrique peut également conduire les contrôleurs de gestion à requalifier le sale boulot en poussière. Lorsqu'un écart apparaît, celui qui l'a identifié peut prendre conscience que son retraitement va nécessiter un travail supplémentaire colossal ou ingérable. Il est aussi possible que l'écart pointe un manquement visible à des règles déontologiques ou de fonctionnement global : le contrôleur va devoir justifier ses erreurs passées qui ont conduit aujourd'hui à l'apparition d'un écart. Dans cette situation, tout le travail du contrôleur de gestion va consister à faire disparaître cette information discréditrice, à transformer du sale boulot en poussière qu'il pourra glisser discrètement sous le tapis pour la rendre invisible.

Cette qualification de l'information, cette séparation entre ce qui est une erreur à corriger et ce qui n'est qu'une poussière, appartient alors aux contrôleurs de gestion. En décidant du statut d'une information à retraiter, ils exercent un jugement, ce qui leur permet de retrouver une forme d'autonomie. Ils parviennent ainsi à garder la maîtrise de leur travail (Brochier, 2006).

4. Discussion

Notre étude de cas nous permet d'analyser le travail des contrôleurs de gestion à travers les aspects les plus occultés de leur pratique, ce qu'ils considèrent comme leur sale boulot. Aspirant à devenir des consultants internes, influencés par le discours dominant les exhortant à devenir des « *business partners* », les contrôleurs voudraient aider les opérationnels à prendre des décisions. Cependant, chez TechCo, ces derniers préfèrent voir en eux un soutien discret, leur apportant les moyens de dissimuler leurs erreurs éventuelles. Cette expérience amène les contrôleurs de gestion à identifier un ensemble de tâches ingrates : elles constituent leur sale boulot.

TechCo est marquée par une culture de l'ingénieur, plaçant les contrôleurs de gestion dans une situation de dépendance vis-à-vis des

² Rappelons qu'il s'agit d'une prévision budgétaire, calculée en milliers d'euros.

ingénieurs. Toute demande formulée par un contrôleur de gestion est interprétée comme secondaire et sans importance. Elle est traitée à la légère, déléguée à des subalternes, et donne lieu à des réponses qui doivent être vérifiées, et souvent corrigées. Ce travail est considéré comme particulièrement fastidieux, car invisible et sans « valeur ajoutée ». Loin de pouvoir déléguer auprès des autres leurs tâches ingrates, les contrôleurs doivent parfois même nettoyer le sale boulot des opérationnels.

Certaines tâches, liées notamment à la construction et à l'alimentation des outils de gestion, peuvent donc se révéler fastidieuses ou dévalorisantes du fait du comportement des opérationnels. D'autres tâches, pourtant plus proches de l'image idéale du consultant interne, peuvent être travesties. Elles constituent ainsi un « beau boulot » sali, comme illustré à travers l'exemple des décisions d'investissement. Enfin, nous montrons que le sale boulot relationnel, issu de l'interaction avec les opérationnels, est d'autant plus lourd qu'il apparaît parfois en plein jour, notamment lors de comités de direction.

La définition du sale boulot est émergente, située : elle dépend des scènes sociales auxquelles les contrôleurs s'intègrent, de leurs interactions quotidiennes. Les multiples signes du mépris opérationnel vont inciter les contrôleurs de gestion à définir certaines tâches comme dégradantes : il s'agit du sale boulot relationnel. À celui-ci vient s'ajouter le sale boulot intime, qui renvoie aux erreurs que les contrôleurs commettent seuls. Celles-ci se traduisent par une incohérence manifeste dans les chiffres, remettant ainsi en cause la fiabilité, l'objectivité apparente du système comptable. Elles sont inacceptables pour des contrôleurs de gestion soucieux de garantir et de représenter l'orthodoxie comptable et financière dans leur entreprise.

Pourtant, contrairement au sale boulot relationnel, le sale boulot intime peut être géré, et parfois évité. La participation aux retraitements de l'information est l'occasion de témoigner d'une solidarité interne au groupe. C'est aussi le moyen pour les contrôleurs de retrouver une forme d'autonomie. En requalifiant l'information, en réduisant l'erreur à une simple poussière, ils reprennent la maîtrise de leur travail, fixent de manière indépendante les critères de qualité des tâches qu'ils effectuent.

Notre article apporte un nouvel éclairage sur le travail des contrôleurs de gestion. Pour améliorer leur statut dans l'entreprise, ils

cherchent à se rapprocher de l'image idéale de consultants internes. Cette vision correspond à une orientation vers un rôle d'aide à la décision opérationnelle, qui se traduit par un refus d'assurer uniquement une activité de vérification. Ce qui constitue le sale boulot des contrôleurs de gestion peut leur paraître d'autant plus dégradant qu'il est présenté, notamment dans la littérature professionnelle, comme relevant d'un contrôle daté, dépassé (Bourguignon, 2003). Les contrôleurs de gestion cherchent ainsi à intervenir davantage en amont du processus de décision, en phase de pilotage, plutôt qu'en phase de post-évaluation (Bouquin, 2008).

On pourrait imaginer que cette image idéale incite les contrôleurs de gestion à mettre en avant leurs tâches effectuées en interaction avec les opérationnels, et à considérer celles de vérification comme un sale boulot, qui doit être délégué ou, à défaut, rendu invisible. Notre étude permet en fait de remettre en question cette dichotomie entre des missions anciennes, de vérification, et de nouvelles missions orientées vers le partenariat opérationnel et le conseil. Nous montrons en effet que certaines tâches relationnelles peuvent être dénuées de prestige, voire dévalorisantes, en fonction de la situation locale. Ainsi, la participation aux réunions, moment clé pour intervenir dans les processus de décision, devient dégradante lorsqu'elle met en scène la dévalorisation symbolique des contrôleurs de gestion. En outre, la gestion du sale boulot intime, plus que celle des tâches relationnelles, permet de maintenir des zones d'ombre garantissant une certaine autonomie aux contrôleurs.

Finalement, nous avons montré que, lorsque la situation locale interdit la mise en pratique de la conception idéale qu'ils ont de leur métier, les contrôleurs de gestion concentrent l'essentiel de leurs efforts, non pas à « se vendre » auprès des opérationnels, mais à dissimuler ce qui discrédite leurs revendications, les pratiques incompatibles avec cette image idéale.

Ces apports ont été rendus possibles par la mobilisation d'une méthodologie originale. La confrontation quotidienne des actions et des discours des personnes rencontrées est impossible pour les chercheurs qui optent pour d'autres méthodes de collecte de données. La démarche ethnographique permet en outre d'observer les pratiques les moins avouables, celles que l'on ne partage qu'avec les « proches ». Ce que l'on ne dirait pas lors d'un entretien, même ouvert, et encore moins

dans un questionnaire, peut être en revanche partagé avec un collègue qui doit faire face aux mêmes difficultés. En particulier, si celui-ci est « un jeune qui apprend le métier », un « bleu », on n'hésitera pas à lui confier les ficelles du métier, celles qu'il ne trouvera pas dans les livres. Ces éléments occultes et informels sont des clés essentielles pour la compréhension des pratiques des contrôleurs de gestion et de leur influence sur la construction du contrôle dans une organisation.

Toutefois, cette recherche n'est pas exempte de limites. En premier lieu, nous avons privilégié les points de vue des contrôleurs de gestion, dans le but de saisir leur compréhension subjective de la situation, laissant ainsi de côté ceux des opérationnels. Ensuite, notre analyse revêt une dimension relativement statique, qui tend à occulter l'évolution des rapports entre les différents groupes et entre les individus. La distribution des rôles entre dirigeants, managers opérationnels et contrôleurs peut évoluer, elle est loin d'être figée. Une étude longitudinale, voire historique, des changements dans ces relations ainsi que de ce qui constitue pour chacun un sale boulot, pourrait donc apporter un complément intéressant à cette recherche.

Conclusion

Les résultats de cette recherche permettent de mieux comprendre le travail des contrôleurs de gestion. Ils nous permettent aussi de nuancer certaines études portant sur la gestion du sale boulot, et d'apporter un nouvel éclairage sur l'influence des individus et de leur subjectivité dans la mise sous contrôle des organisations.

Pour Lhuilier, « la reconnaissance s'obtient d'abord et essentiellement par les pairs, même si celles des destinataires de l'activité (usagers, clients, patients...) et de la hiérarchie importent aussi » (Lhuilier, 2005, p. 94). La littérature portant sur le sale boulot, de manière presque systématique, se focalise sur des « métiers sales » (dirty workers), dans lesquels, par définition, les travailleurs ont fait le deuil d'obtenir une reconnaissance de la part de leur public (Ashforth et Kreiner, 1999 ; Kreiner et al., 2006 ; Ashforth et al., 2007). Au contraire, à TechCo, les contrôleurs de gestion ont un statut peu valorisé, mais ne peuvent être considérés comme des dirty workers. C'est pourquoi ils continuent à chercher la reconnaissance de leur travail par les opérationnels : faute d'y parvenir, ils doivent se contenter de la reconnaissance de leurs pairs et de leur hiérarchie. Cette situation

intermédiaire ne les empêche pas d'identifier une forme de sale boulot, et de tenter de le déléguer ou de l'éviter.

Jouer avec le projecteur comptable n'est pas sans incidence sur la construction de la réalité organisationnelle. En choisissant de négliger un écart, de le transformer en poussière invisible, les contrôleurs détournent l'attention plus qu'ils ne l'attirent. Ils transforment ainsi l'information, les nombres utilisés pour mesurer les résultats, les responsabilités, les performances. De façon générale, lorsqu'ils identifient un écart qu'ils ne parviennent pas à expliquer, ils peuvent préférer le faire disparaître plutôt que d'avoir à avouer leur incompréhension. De plus, leur image idéale, celle de conseil des décideurs, les incite à se focaliser sur l'analyse des données, au détriment de leur fiabilisation, activité qu'ils souhaitent déléguer aux comptables. Les retraitements de l'information, indicibles car reliés au sale boulot, reviennent alors à rendre certaines données « inexplicables » : il n'est plus possible de justifier le lien entre les chiffres produits et les événements opérationnels sans déconstruire les chiffres, et donc avouer l'ampleur des tâches ingrates réalisées. Dans une certaine mesure, la quête de cette image de consultant interne par les contrôleurs de gestion peut conduire à fragiliser la fiabilité et la pertinence des données comptables.

La comptabilité n'est plus un moyen pour attirer l'attention des managers sur les dysfonctionnements organisationnels, mais est utilisée pour rendre invisibles—ou moins visibles—les éléments les moins prestigieux du métier de contrôleur, en orientant le regard des autres vers leurs actions les plus valorisantes. L'œil comptable est orienté, saisi pour attirer l'attention, non sur des performances ou des leviers de pilotage, mais sur ce qui fait la fierté des contrôleurs. Le sentiment des individus de ce qui est prestigieux dans leur travail et de ce qui est « impur », influence donc la mise sous contrôle dans les organisations. Manier les visibilités et les zones d'ombre permet d'influencer les autres membres de l'organisation, leur perception des enjeux, problématiques et solutions envisageables dans leur travail quotidien.

Bibliographie

Abbott A. (1988), *The System of the Professions. An Essay on the Division of Expert Labor*, Chicago University Press.

- Ahrens T. (1996), « Styles of Accountability », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 21, n° 2/3, p. 139-173.
- Ahrens T. (1997), « Talking Accounting: An Ethnography of Management Knowledge in British and German Brewers », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 7, p. 617-637.
- Ahrens T. et Chapman C.S. (2000), « Occupational Identity of Management Accountants in Britain and Germany », *European Accounting Review*, vol. 9, n° 4, p. 477-498.
- Ahrens T. et Chapman C.S. (2007), « Management Accounting as Practice », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 32, p. 5-31.
- Anthony R.N. (1988), « The Management Control Function », *Harvard Business School Press*, La fonction contrôle de gestion, Publi-Union, 1993.
- Ashforth B.E. et Kreiner G.E. (1999), « How Can You Do It?: Dirty Work and the Challenge of Constructing a Positive Identity », *Academy of Management Review*, vol. 24, n° 3, p. 413-434.
- Ashforth B.E., Kreiner G.E., Clark M.A. et Fugate M. (2007), « Normalizing Dirty Work: Managerial Tactics for Countering Occupational Taint », *Academy of Management Journal*, vol. 50, n° 1, p. 149-174.
- Becker H.S. (1958), « Problems of Inference and Proof in Participant Observation », *American Sociological Review*, vol. 23, Dec., n° 6, p. 652-660.
- Becker H.S. (1963), « Outsiders », *Free Press of Glencoe*, trad. « Outsiders. Etudes de sociologie de la déviance », *Editions Métailié*, 1985, 248 p.
- Bouquin H. (2008), *Le contrôle de gestion*, PUF, 7ème éd.
- Bouquin H. et Fiol M. (2007), « Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver », *Congrès de l'A.F.C.*, p. 1-20.
- Bouquin H. et Pesqueux Y. (1999), « Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Mai, p. 93-105.
- Bourguignon A. (2003), « Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure : la dimension idéologique du « nouveau » contrôle de gestion », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol. 9 (numéro spécial de mai), p. 27-53.

- Brochier C. (2006), « Le contrôle du travail par les ouvriers : analyses à partir d'observations participantes », *Sociologie du travail*, vol. 48, p. 525-544.
- Burns J. et Yazdifar H. (2001), « Tricks or Treat, Featuring Changing Role of Accountants », *Financial Management*, March, p. 33-35.
- Cooper R. (1996a), « Look Out, Management Accountants », *Management Accounting*, May, p. 20-26.
- Cooper R. (1996b), « Look Out, Management Accountants », *Management Accounting*, June, p. 35-41.
- Covaleski M.A. et Dirsmith M.W. (1990), « Dialectic Tension, Double Reflexivity and the Everyday Accounting Researcher: on Using Qualitative Methods », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 6, p. 543-573.
- Covaleski M.A., Dirsmith M.W., Heian J.B. et Samuel S. (1998), « The Calculated and the Avowed: Techniques of Discipline and Struggles over Identity in Big Six Public Accounting Firms », *Administrative Science Quarterly*, vol. 43, n° 2, p. 293-327.
- Dechow N. et Mouritsen J. (2005), « Enterprise Resource Planning Systems, Management Control and the Quest for Integration », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 30, p. 691-733.
- Dent J.F. (1990), « Strategy, Organization and Control: Some Possibilities for Accounting Research », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1/2, p. 3-25.
- Dent J.F. (1991), « Accounting and Organizational Cultures: a Field Study of the Emergence of a New Organizational Reality », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, n° 8, p. 705-732.
- Dick P. (2005), « Dirty Work Designations: How Police Officers Account for Their Use of Coercive Force », *Human relations*, vol. 58, n° 11, p. 1363-1390.
- Ezzamel M. et Burns J. (2005), « Professional Competition, Economic Value Added and Management Control Strategies », *Organization Studies*, vol. 26, n° 5, p. 755-777.
- Ezzamel M., Willmott H. et Worthington F. (2004), « Accounting and Management-Labour Relations: the Politics of Production in the 'Factory With a Problem' », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 29, p. 269-302.

- Feldman M.S. et March J.G. (1981), « Information in Organizations as Signal and Symbol », *Administrative Science Quarterly*, vol. 26, n° 2, p. 171-186.
- Foucault M. (1975), *Surveiller et punir, Naissance de la prison*, Editions Gallimard.
- Gendron Y., Cooper D.J. et Townley B. (2007), « The Construction of Auditing Expertise in Measuring Government Performance », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 32, p. 101-129.
- Glaser B.G. et Strauss A.L. (1967), *The Discovery of Grounded Theory. Strategies for Qualitative Research*, Aldine de Gruyter.
- Goffman E. (1961), *Asylums*, Doubleday & Company, Inc., *Asiles. Etudes sur la condition sociale des malades mentaux*, Les Editions de Minuit, 1968, 447 p.
- Goffman E. (1963), *Stigma*, Prentice-Hall, *Stigmaté. Les usages sociaux des handicaps*, Les Editions de Minuit, 1975, 175 p.
- Goffman E. (1973), *The Presentation of Self in Everyday Life*, trad. *La mise en scène de la vie quotidienne*, tome 1 *La présentation de soi*, Les Editions de Minuit, 251 p.
- Hopper T.M. (1980), « Role Conflicts of Management Accountants and their Position Within Organisation Structures », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 4, p. 401-411.
- Hughes E.C. (1951a), « Mistakes at Work », originellement publié dans *Canadian Journal of Economics and Political Science*, vol. 17, n° 3, p. 320-327, in J.-M. Chapoulié (éds.), *Le regard sociologique*, EHESS, 1997, p. 87-97.
- Hughes E.C. (1951b), « Work and Self », originellement publié dans JH. Roher, M. Sherif (eds) : *Social Psychology at the Crossroads*, New York, Harper and Row, p. 313-323, in J.-M. Chapoulié (éds.), *Le regard sociologique*, EHESS, 1997, p. 75-85.
- Hughes E.C. (1952), « The Sociological Study of Work: An Editorial Foreword », *American Journal of Sociology*, vol. 57, n° 5, p. 423-426.
- Hughes E.C. (1956), « Social Role and the Division of Labor », *Midwest Sociologist*, vol. 17, n° 1, p. 3-7.
- Hughes E.C. (1996), *Le regard sociologique. Essais choisis*, Editions de l'EHESS.
- Jablonsky S.F. et Keating P.J. (1995), « Financial Managers: Business Advocates or Corporate Cops? », *Management Accounting*, Feb, p. 21-25.

- Jazayeri M. et Hopper T. (1999), « Management Accounting Within World Class Manufacturing: a Case Study », *Management Accounting Research*, vol. 10, p. 263-301.
- Kreiner G.E., Ashforth B.E. et Sluss D.M. (2006), « Identity Dynamics in Occupational Dirty Work: Integrating Social Identity and System Justification Perspectives », *Organization Science*, vol. 17, n° 5, p. 619-636.
- Lambert C. (2005), « *La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation* », thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, soutenue à l'Université Paris Dauphine (CREFIGE), sous la direction du professeur H. Bouquin, 611 p.
- Lane C. (1995), *Industry and Society in Europe: Stability and Change in Britain, Germany and France*, Edward Elgar.
- Levy-Leboyer M. (1979), « Le patronat français, 1912-1973 », in Levy-Leboyer (éds.), *Le patronat de la seconde industrialisation*, Les Editions Ouvrières, p. 137-188.
- Lhuillier D. (2005), « Le "sale boulot" », *Travailler*, vol. 2, n° 14, p. 73-98.
- Mouritsen J. (1996), « Five Aspects of Accounting Departments' Work », *Management Accounting Research*, vol. 7, p. 283-303.
- Oakes L.S., Townley B. et Cooper D.J. (1998), « Business Planning as Pedagogy: Language and Control in a Changing Institutional Field », *Administrative Science Quarterly*, vol. 43, n° 2, Special Issue: Critical Perspectives on Organizational Control, p. 257-292.
- Roberts J. (1991), « The Possibilities of Accountability », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, n° 4, p. 355-368.
- Sanday P.R. (1979), « The Ethnographic Paradigm(s) », *Administrative Science Quarterly*, vol. 24, Dec., n° 4 (Qualitative Methodology), p. 527-538.
- Siegel G. (2000), « Business Partner and Corporate Cop: Do the Roles Conflict? », *Strategic Finance*, Sep., p. 89-90.
- Suleiman E. (1979), *Les élites en France : grands corps et grandes écoles*, Le Seuil.
- Townley B. (2002), « The Role of Competing Rationalities in Institutional Change », *Academy of Management Journal*, vol. 45, n° 1, p. 163-179.

Van Maanen J. (1979), « The Fact of Fiction in Organizational Ethnography », *Administrative Science Quarterly*, vol. 24, Dec., n° 4 (Qualitative Methodology), p. 539-550.

Weber M. (1922), *Wirtschaft und Gesellschaft*, trad. Economie et société 1/, Les catégories de la sociologie, Collection Agora, Plon, p. 411, 1971.